

Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA
Bacharelado em Ciências Contábeis

Cibele Bargas de Carvalho

NORMAS DO TERCEIRO SETOR:
uma análise dos dispositivos da ITG 2002 em relação às NBC T's 10.4 e 10.19

Brasília, DF
Julho/2013

Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília
Prof. Dr. Jaime Martins de Santana
Decano de Pesquisa e Pós-Graduação da Universidade de Brasília
Prof. Dr. Mauro Luiz Rabelo
Decano de Graduação
Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Prof. Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis
Prof. Mestre Rosane Maria Pio
Coordenadora Diurna do Curso de Ciências Contábeis

Cibele Bargas de Carvalho

NORMAS DO TERCEIRO SETOR:
uma análise dos dispositivos da ITG 2002 em relação às NBC T's 10.4 e 10.19

Este trabalho no formato monografia foi apresentado para fins de avaliação final do curso de Bacharel em Ciências Contábeis na Universidade de Brasília. Sendo entregue na data

de 08 de julho de 2013.

Prof. Francisca Aparecida de Souza
Mestre em Ciências Contábeis

Linha de Pesquisa: Impactos da Contabilidade na Sociedade
Área de Pesquisa: Outra

Brasília, DF
Julho, 2013

CARVALHO, Cibeles Bargas de.

Normas do Terceiro Setor: uma análise dos dispositivos da ITG 2002 em relação às NBC T's 10.4 e 10.19/ Cibeles Bargas de Carvalho – 2013, 62f.

Orientação: Me Francisca Aparecida de Souza

Monografia – Ciências Contábeis - Brasília, Universidade de Brasília, 2013.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Contabilidade. ITG 2002. Normas Brasileiras de Contabilidade.

FOLHA DE APROVAÇÃO

Professora Mestre Francisca Aparecida de Souza
Universidade de Brasília-UnB
(Orientadora)

Professor Mestre José Humberto da Cruz Cunha
Universidade de Brasília-UnB
(Avaliador)

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha família e amigos que me acompanharam nessa jornada e me ajudaram a vencer os desafios que a vida tem me proporcionado. A eles todo meu carinho e gratidão.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Ricardo V. T. G. de Carvalho e Elizabeth C. B. de Carvalho, por estarem sempre ao meu lado me apoiando e aconselhando. Por me darem tudo que estava ao alcance deles. Admiro muito a inteligência do meu pai e a bondade da minha mãe, eles são uma inspiração para mim. Espero poder, algum dia, retribuir todo o carinho e educação que eles me deram.

Gostaria de agradecer a minha irmã, Diana B. de Carvalho, por seu carinho e amizade. Mesmo com nossas brigas de irmãs vamos sempre nos importar com a felicidade uma da outra. Desejo a ela todo o sucesso e alegria nos caminhos que decidir traçar em sua vida. Agradeço também aos meus irmãos, Daniel B. de Carvalho e Leandro B. de Carvalho, por alegrarem os meus dias com seus risos e inocência que somente as crianças possuem.

Agradeço aos meus avós: Geracina T. G. de Carvalho, pelos doces, bolos e carinhos; Vágner Alves de Carvalho, pelas broncas e brincadeiras; e Glória Peres Bargas, pela preocupação e atenção. Agradeço também aos meus familiares: Gláucia Carvalho, Aurélio, Inês, Luísa e Paulo Henrique G. C. Amaral. E aos meus familiares de coração: Zélia Assunção e Ricardo Assunção, Aldair, Brasilene Oliveira e Paulo Roberto Oliveira.

Agradeço às minhas amigas e irmãs de coração que me acompanharam nessa e em outras jornadas, obrigada Nayane de Fátima Dias Oliveira e Germana Gabrielly Assis. Igualmente gostaria de agradecer aos meus amigos: Rayanne Lima, Paulo Spader, Nicole Meireles Dubois, Danilo Rodrigues, Luiza Callafange, Sarah Martins, Marta Pederiva, Cleidjane Castro, Célia Maria, Juliana Faustino. Obrigada pelo carinho.

Também agradeço ao meu melhor amigo e namorado, Paulo Renato Honda Lins. Por ter me apoiado nesse processo, ter tido paciência e cuidado comigo. Com ele aprendo todos os dias como é conviver com alguém, e não é algo tão fácil. Cada sorriso, mas também cada lágrima tem o seu valor e nos ajuda a crescer como pessoa. Obrigada por estar ao meu lado e me entender.

Finalmente, agradeço à professora Francisca Aparecida de Souza por ter me orientado nessa jornada, e ter me tranquilizado ao longo da construção desse texto. E agradeço à Francisco Fernandes de Sousa, Maria Goreti Alves, Sheila Evangelista de Souza, Zélia Martins e Maria Cristina Ferreira pela paciência e compreensão ao longo da construção desse trabalho. Obrigada por todo o apoio e carinho.

“Mesmo o homem de bem prova maus dias enquanto as suas boas ações não produzirem frutos; mas quando amadurecerem as suas boas ações, então provará dias felizes.”

Autor Desconhecido - Textos Budistas

RESUMO

As Demonstrações Contábeis possuem um importante papel na comunicação entre as entidades e os usuários das informações contábeis. No processo de evidenciação de suas atividades, as entidades do Terceiro Setor devem utilizar as normas contábeis como apoio e reguladoras dos procedimentos de contabilização. O Conselho Federal de Contabilidade editou em 1999 a NBC T 10.4, primeira norma voltada para entidades sem fins lucrativos. Um ano depois mais uma norma foi elaborada, a NBC T 10.19. Contudo, muitas mudanças ocorreram no panorama contábil e em 2012 foi editada a ITG 2002. O objetivo principal desse trabalho é observar quais as mudanças que a ITG 2002 trouxe para a contabilidade do Terceiro Setor ao revogar as NBC T's 10.4 e 10.19. A metodologia utilizada nesse estudo foi a pesquisa bibliográfica e documental, que deram base para a realização de uma comparação entre os textos das três normas. Como resultados dessa comparação foram encontradas algumas inovações e alterações para a contabilidade do Terceiro Setor, contudo, percebe-se que o foco da ITG 2002 não está em atender as peculiaridades desse setor e apenas trazer alguma regulamentação como um parâmetro a ser seguido. Esse estudo contribui para o entendimento da normatização do Terceiro Setor, campo pouco explorado pela contabilidade.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Contabilidade. ITG 2002. Normas Brasileiras de Contabilidade.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Características propostas pela ONU

Quadro 2 – Alcance da ITG 2002 em relação às NBC T's 10.4 e 10.19.

Quadro 3 – Reconhecimento na ITG 2002 em relação às NBC Ts 10.4 e 10.19

Quadro 4 – As Demonstrações Contábeis na ITG 2002 em relação às NBC Ts 10.4 e 10.19.

Quadro 5 – Conteúdo das Notas Explicativas na ITG 2002 em relação às NBC Ts 10.4 e 10.19.

LISTA DE ABREVIACÕES

ABONG – Associação Brasileira das Organizações Não Governamentais

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

ITG – Interpretação Técnica Geral

NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

ONGs – Organizações Não Governamentais

ONU – Organização das Nações Unidas

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

Conteúdo

1) INTRODUÇÃO.....	11
2) REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1) O Terceiro Setor no Brasil.....	14
2.2) Hierarquia Normativa.....	18
2.3) O Contabilista no Terceiro Setor brasileiro	20
2.4) Contabilidade do Terceiro Setor	24
3) PROCEDER METODOLÓGICO	31
4) APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	33
4.1) Objetivo	33
4.2) Alcance	33
4.3) Reconhecimento.....	35
4.4) Demonstrações Contábeis.....	39
4.5) Contas de Compensação	41
4.6) Divulgação.....	41
4.7) Tópicos excluídos pela ITG 2002	45
5) CONCLUSÃO.....	47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	48
APÊNDICE	52

1) INTRODUÇÃO

No meio acadêmico a preocupação com o desenvolvimento da contabilidade como ciência norteadora da técnica é notável. No entanto, ainda existe por parte dos profissionais contabilistas preconceitos envolvendo algumas áreas do conhecimento contábil, entre elas o objeto deste estudo, o Terceiro Setor (CALEGARE E PEREIRA, 2011).

Ao Terceiro Setor pertencem as instituições sem fins lucrativos que possuem o objetivo social como direcionador de suas atividades. Normalmente, elas dependem de recursos advindos de doações, trabalho voluntário e parcerias, além de contar com isenções fiscais e convênios firmados com o governo (ASSAF NETO, ARAÚJO, FREGONESI, 2006).

Calegare e Pereira (2011) sugerem que a perda de interesse dos profissionais pelo Terceiro Setor é devido à associação que eles fazem entre as organizações sem fins lucrativos e a mão de obra gratuita. Consequentemente, eles deixam de contribuir em uma área com muitas oportunidades de aprendizado e campos de atuação.

Segundo Calegare e Pereira (2011), a contabilidade do Terceiro Setor não é muito conhecida pelos profissionais da área contábil e quase não é estudada nos cursos de graduação e especialização. Albuquerque e Cavalcante (2007) *apud* Chagas, *et al.* (2010), afirmam que devido à importância da contabilidade para o processo decisório, não se pode negligenciar as pesquisas, pois estas são ferramenta de melhoria dos processos de geração de informações contábeis. O estudo do Terceiro Setor se mostrou bastante valorizado por pesquisadores de várias ciências sociais aplicadas, com o desenvolvimento de modelos de gestão e de utilização de recursos, além da criação de centros de estudos no meio acadêmico. Infelizmente, essa ainda não é uma realidade da área contábil, que possui poucas ações no sentido de trazer melhorias para esse segmento. Por exemplo, o próprio Conselho Federal de Contabilidade, órgão máximo da profissão, apenas se manifestou em relação às entidades sem fins lucrativos no ano de 1999, por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas – NBC T (OLAK, SLOMSKI, ALVES, 2007).

As normas contábeis regulam o processo de produção dos relatórios contábeis. Esses relatórios são de grande importância para a manutenção das atividades das entidades que compõem o Terceiro Setor. Isso se deve não apenas pela dependência deste por recursos de terceiros, mas também, pela necessidade de *feedback* sobre seu desempenho. Ao dispor as informações de maneira fidedigna e clara, a própria entidade se torna mais capaz de visualizar

as suas atividades de forma objetiva, o que possibilita uma melhora em seu desempenho. Consequentemente, a sua credibilidade e atratividade no mercado aumentam.

No Brasil, as demonstrações contábeis apresentadas pelas instituições do Terceiro Setor ainda seguem modelos utilizados pelas entidades do Segundo Setor, com fins lucrativos. A falta de previsão quanto à normatização e criação de legislação contábil específica fez com que os dirigentes do Terceiro Setor aplicassem em suas organizações a legislação aplicada às outras organizações, como foi o caso da Lei nº 6.404/76 que é aplicada a ambos os setores (OLAK, SLOMSKI, ALVES, 2007). Paes (2003, p.319) *apud* Bettiol Junior, Varela e Martins (2007), lembra que a Lei nº 9.790/99, chamada de Lei do Terceiro Setor, se apresenta apenas como um parâmetro para a contabilidade das entidades sem fins lucrativos.

Grande parte do normativo atualmente aplicado ao Terceiro Setor derivou do que era praticado para o Segundo Setor. Olak, Slomski e Alves (2007) entendem que o Terceiro Setor deve ter uma regulamentação própria, tendo a contabilidade do Primeiro e Segundo Setores apenas como norteadores do processo de elaboração das normas e procedimentos, pois cada setor tem suas peculiaridades que devem ser observadas.

Ademais, Falconer (1999, p.100) *apud* Olak, *et al.* (2007) afirma que o governo tem dificuldade em legislar de forma eficaz sobre as entidades sem fins lucrativos. Isso se deve à grande diversidade de tipos de organizações pertencentes a esse grupo. Além das entidades do Terceiro Setor, são classificados como entidades sem finalidade lucrativa os clubes esportivos, os partidos políticos, as entidades religiosas, entre outros. Assim, essa amálgama de entidades sem fins lucrativos cria distorções que tornam a delimitação do marco legal delas um desafio.

Uma situação que ilustra essas diferenças de realidade é a cobranças pelos serviços prestados, como ocorre no meio empresarial, por algumas instituições de finalidade social. Sendo elas constituídas como associação ou fundação apenas para usufruir de isenções e incentivos fiscais. Isso acarreta desequilíbrio no mercado e distorce a realidade vivida pela maioria das entidades sem fins lucrativos.

Em decorrência dos aspectos até aqui apresentados é de se esperar que as novas normas voltadas para o Terceiro Setor tomem um posicionamento regulatório e explicativo a respeito dos procedimentos que devem ser adotados, a fim de melhorar a qualidade da informação apresentada pelas instituições que compõem esse setor e que respeitem as peculiaridades de sua finalidade não lucrativa.

Em 2012, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) revogou as NBC T's 10.4, 10 e 10.19, que normatizavam a contabilidade do Terceiro Setor e aprovou a Interpretação ITG 2002, por meio da Resolução nº. 1.409/2012, que tem por objetivo estabelecer:

(...) critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas da entidade sem finalidade de lucros (CFC, 2012).

Diante do contexto, a questão que direciona este trabalho é: quais as mudanças ocorridas na Contabilidade do Terceiro Setor com o advento da ITG 2002, em relação às NBC Ts 10.4 e 10.19 revogadas?

Este trabalho tem como objetivo principal identificar e analisar as mudanças ocorridas na contabilidade do Terceiro Setor com o advento da ITG 2002, em relação às NBC Ts 10.4 e 10.19 revogadas. Para atingir esse objetivo, faz-se necessário atentar para os seguintes aspectos: (i) como é o Terceiro Setor no Brasil; (ii) quais as normas que regem o Terceiro Setor e como elas interagem entre si; (iii) a atual situação da contabilidade voltada para o Terceiro Setor, e; (iv) a comparação entre a ITG 2002 e às NBC Ts 10.4 e 10.19.

A escolha da ITG 2002 se deu principalmente por ser recente a sua publicação e por ter revogado as principais NBC Ts que regiam as entidades sem fins lucrativos.

A metodologia utilizada neste estudo foi a pesquisa bibliográfica, na busca por artigos em diversas revistas de contabilidade, e a pesquisa documental, que despertou a curiosidade sobre as normas técnicas de contabilidade voltadas para o Terceiro Setor. Foram elaborados quadros comparativos visando à análise dos textos das três normas contábeis selecionadas.

Este trabalho está dividido em cinco estruturas principais: (i) a fundamentação teórica onde serão abordados os principais aspectos para entendimento das análises a serem realizadas; (ii) metodologia; (iii) apresentação e discussão dos dados que traz quadros comparativos; e; (v) a conclusão sobre o estudo realizado.

2) REFERENCIAL TEÓRICO

2.1) O Terceiro Setor no Brasil

O Terceiro Setor tem sua origem no século XVI com as ações da Igreja Católica ao criar as Santas Casas de Misericórdia, porém foi apenas na segunda metade do século XX que este setor mostrou o seu verdadeiro potencial de atuação na sociedade (SOUZA *et al.*, 2012).

Segundo Silva (2010), durante o Regime Militar no Brasil, além das diversas violações aos direitos humanos também houve um crescimento na desigualdade socioeconômica. Uma reação a esses acontecimentos foi a proliferação, na década de 70, das Organizações Não Governamentais (ONGs). Essas organizações tinham um discurso voltado para a igualdade de direitos e disseminação da cidadania.

Muitas ONGs exerciam suas atividades de modo clandestino, não se vinculavam nem financeiramente nem administrativamente ao Estado e possuíam como principais fontes de recursos instituições financiadoras internacionais. Essas particularidades levaram as ONGs a inovar em seu modelo de organização e no campo de gestão de recursos (SILVA, 2010).

Ainda segundo Silva (2010), na década de 80, em razão da conscientização mundial acerca das crises vividas pelo Leste Europeu e pela África, grande parte das instituições financiadoras das ações sociais promovidas pelas ONGs direcionou a maior parte de seu capital e esforços para atender essas regiões. Dessa forma, muitas ONGs ficaram sem recursos para seus projetos, sendo obrigadas a gerar recursos financeiros através da venda de produtos e serviços para manter suas atividades.

Somente na década de 90 o Terceiro Setor ganhou os contornos que apresenta nos dias de hoje. Com a realização de diversos fóruns de articulação das ONGs, ocorreram vários debates sobre as mudanças globais, as reformas no papel do Estado, a conjuntura brasileira, entre outros. Além disso, foi criada uma associação nacional das ONGs no intuito de facilitar a comunicação entre as organizações existentes e as que surgissem (ABONG, 2013).

Na mesma época, o movimento de Responsabilidade Social conseguiu inserir o segundo setor como um dos principais patrocinadores do terceiro setor. Esse patrocínio se deu tanto pela intensificação da doação de recursos quanto pela criação de instituições ligadas às empresas que possuíam seus próprios projetos voltados para a área social. Com isso, a visão de mercado e o modo de operar do Segundo Setor influenciaram às práticas gerenciais das

entidades sem fins lucrativos e fortaleceram a tendência de modernização e profissionalismo no Terceiro Setor (FALCONER, 1999 *apud* SILVA, 2010).

Com o objetivo de auxiliar o Terceiro Setor, pesquisadores de várias ciências sociais aplicadas se interessaram em desenvolver modelos de gestão de recursos para as entidades sem fins lucrativos (OLAK, SLOMSKI, ALVES, 2007). Para entender melhor esse setor, que ganhava cada vez mais força, muitos autores buscaram conceituá-lo de forma mais adequada. No entanto, conforme afirma Soares (2006) *apud* Chagas *et al.* (2010) ainda não existe um consenso na literatura tanto na conceituação do terceiro setor, quanto na delimitação de quais são as organizações que o compõe.

Existem definições pouco restritivas como a de Vilanova (2004, p.32) *apud* Voese e Reptczuk (2011), que se volta para o aspecto da natureza do serviço. Para ele:

(...) o Terceiro Setor é o conjunto de organizações privadas que desenvolvem ações que visam à prestação de serviços considerados de interesse público, cujos resultados alcançados se reverterem à própria sociedade.

Conquanto, outras definições como a de Olak (1996) *apud* Voese e Reptczuk (2011) sugerem um grupo de características principais como: (i) não ter o lucro (superávit) como razão de ser, mas um meio necessário para sua manutenção; (ii) ter como propósito provocar mudanças sociais; (iii) seus membros e financiadores não devem ter direito a qualquer parcela do patrimônio da entidade, pois este deve pertencer apenas a ela; (iv) parte significativa de sua fonte de recursos devem ser contribuições, doações e subvenções.

As Organizações das Nações Unidas (ONU), como pode ser visto no quadro 1, também se pronunciou sobre o assunto, ao sugerir características que os países devem considerar ao classificar as organizações como pertencentes ao Terceiro Setor (PIZA, *et al.*; 2012).

Quadro 1 – Características propostas pela ONU

Organizações	Implica em alguma forma de realidade institucional, legal ou não. Excluindo grupos de pessoas sem estrutura real ou identidade organizacional.
Sem fins lucrativos e sem distribuição de superávits para quem as controla	As organizações podem gerar superávits (lucro), no entanto, não podem deixar de reinvesti-los nas próprias atividades.
Separadas institucionalmente do governo	Não fazem parte da estrutura estatal e nenhum órgão do governo pode exercer autoridade governamental em sua administração.
São autogovernadas	Capacidade de controlar suas atividades, e não fazer parte de qualquer organização que possa restringir sua autonomia.

Associação não obrigatória	Não há legislação ou costume que torne obrigatório se tornar membro, ou contribuir com tempo ou dinheiro para a entidade. Não se enquadram nessa característica os sindicatos de afiliação obrigatória e as tribos cuja inclusão é determinada por nascimento.
-----------------------------------	--

Fonte: Própria, com base em Piza, *et al.* (2012).

Apesar da existência desses debates e da importância social do Terceiro Setor, a legislação brasileira coloca esse setor como um dos integrantes do grupo das entidades sem finalidade lucrativa, sem dar destaque às demais características sociais atribuídas a ele. Assim, fazem parte desse setor: entidades tradicionais religiosas e laicas, entidades paraestatais, ONGs, entidades associativas, entidades de iniciativa empresarial, empreendimentos de serviços no Terceiro Setor (OLAK, SLOMSKI, ALVES, 2007).

No Brasil, as entidades do Terceiro Setor devem ser pessoa jurídica de direito privado podendo ser constituídas sob a forma de fundação ou associação (BARBOSA, OLIVEIRA, 2011, p. 13). Para ser uma fundação é necessário que exista um patrimônio prévio ligado a um fim determinado por seu fundador. Desde o Código Civil de 2002 as fundações só podem ser criadas para atender fins religiosos, morais, culturais ou assistenciais. Já a associação é a reunião de pessoas que se organizam para desenvolver atividades sem fins lucrativos, mas que não precisam contar com um patrimônio anterior. Assim, o que a define é a intenção de um grupo em desenvolver a atividade. Para a criação de uma associação, devem ser observadas as exigências trazidas pelo Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406/2002 (VOESE, REPTCZUK, 2011).

Dessa forma, todas as instituições do Terceiro Setor; mesmo as que se denominam institutos, ONGs, organizações da sociedade civil, organizações sociais, entre outras; devem ter registrado seus estatutos em cartório sob uma das duas formas jurídicas: associação ou fundação (BARBOSA, OLIVEIRA, 2011, p. 13).

Após a sua formação e tomadas as devidas providências, as entidades sem fins lucrativos podem requerer a obtenção de títulos e qualificações. Para tanto, deverão atender os pré-requisitos dispostos pela legislação específica que rege o título ou qualificação desejada (VOESE, REPTCZUK, 2011).

Voese e Reptczuk (2011) destacam como principais títulos, registros, certificados e qualificações que uma entidade pode requerer: o Título de Utilidade Pública, o Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas), a Qualificação como Organização Social (OS) e a Qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). As autoras ressaltam

que alguns desses itens são mutuamente exclusivos, ou seja, a entidade não pode possuir todos ao mesmo tempo.

O Título de Utilidade Pública pode ser municipal (UPM), estadual (UPE) ou federal (UPF). Cada um desses títulos possui sua própria legislação e devem se reportar a órgão específico, a saber, Governo Municipal – Gabinete do Prefeito –, Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania e Ministério da Justiça, respectivamente. Para possuir esses títulos a entidade tem o dever precípua de promover atividades de educação, cultura, artística ou filantrópica, além de não remunerar de forma alguma seus dirigentes. Em contrapartida, são isentas da quota patronal de contribuição com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e possibilita receber doações do governo (BARBOSA, OLIVEIRA, 2011).

O CNAS – Registro no Conselho Nacional da Assistência Social – é um pré-requisito para que a entidade possa requerer o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas). O registro visa o reconhecimento de entidades de fins filantrópicos que atendam e assessorem os beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social, que defendem e garantem seus direitos (VOESE, REPTCZUK, 2011).

Ao obter o Cebas, a entidade deve aplicar suas rendas e superávits integralmente em território nacional e terá que aplicar pelo menos 20% de sua receita bruta em gratuidade. Assim, terá o direito de requerer a isenção da cota patronal do INSS, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Programa de Integração Social (PIS).

Já, as entidades que possuírem a qualificação de Organização Social poderão receber recursos orçamentários e bens públicos para a realização de suas atividades. Isso será possível por meio das parcerias firmadas entre a organização e o Poder Público (VOESE, REPTCZUK, 2011).

A qualificação de OSCIP – Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – é considerada de grande importância para o terceiro setor, pois exige uma prestação de contas anual diretamente ao órgão estatal, Ministério Público para as fundações e Ministério da Justiça para as associações. As organizações que possuírem esta qualificação podem firmar parcerias com o governo e ficam autorizadas a remunerar seus dirigentes. Além disso, as pessoas jurídicas que realizarem doações para entidades possuidoras dessa qualificação podem abater o valor no imposto de renda. (BARBOSA, OLIVEIRA, 2011).

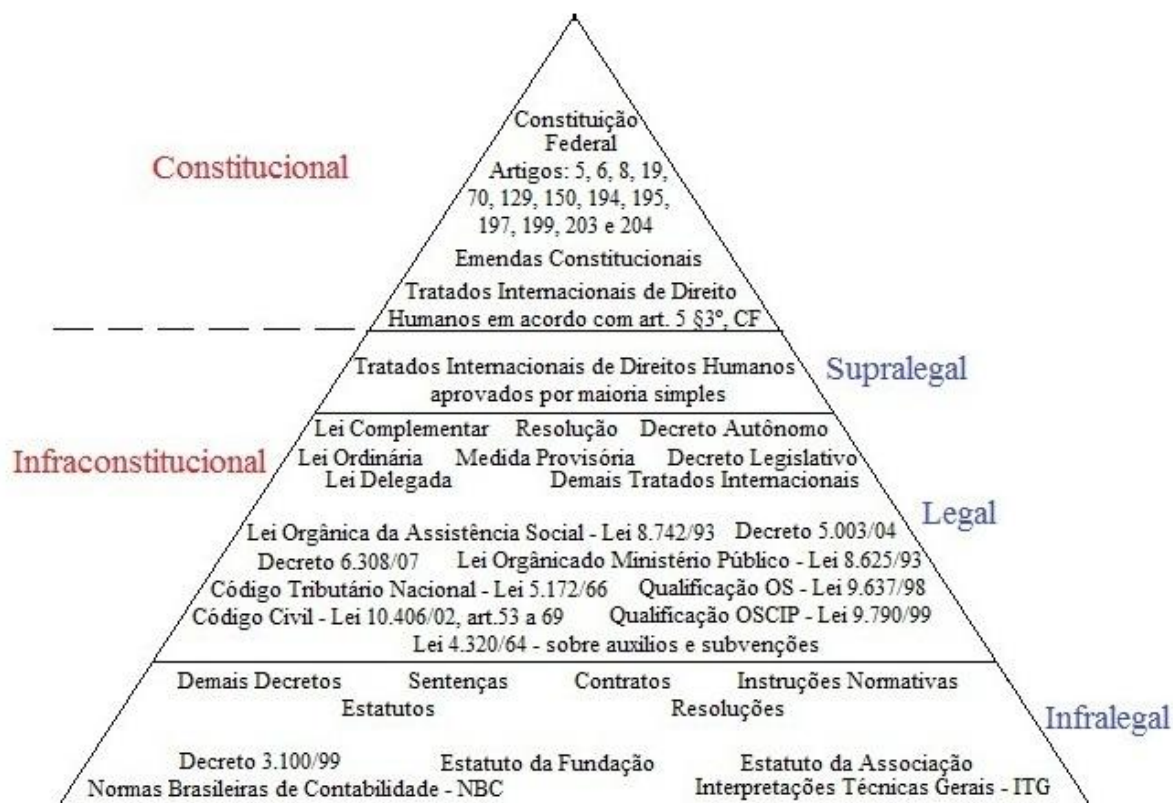
A aquisição desses títulos, certificados, registros e qualificações são importantes, pois além de fornecer benefícios e facilidades para a atuação da entidade, eles atestam a qualidade e integridade das organizações devido aos pré-requisitos e deveres que elas terão de cumprir.

2.2) Hierarquia Normativa

Calegare e Pereira (2011) afirmam que a legislação aplicável ao Terceiro setor é complexa e pouco conclusiva. Portanto, para o melhor entendimento desse trabalho, é relevante apresentar o funcionamento do aparato legal e quais as principais normas que regem as entidades sem fins lucrativos.

O Brasil segue o princípio da Supremacia da Constituição, o que significa que, a Constituição Federal Brasileira, publicada em 1988, está em um patamar diferenciado e acima das demais formas de expressão normativa. O Supremo Tribunal Federal (STF), inspirado na teoria do jurista Hans Kelsen, considera a divisão hierárquica das normas em quatro grupos: nível constitucional, plano supralegal, plano legal e plano infralegal. A Figura 1 mostra a composição dos grupos e como as normas do Terceiro Setor se enquadram na estrutura.

Figura 1 – Hierarquia das Normas



Fonte: Própria, com base em “Hierarquia das Leis”, de Bittencourt e Clementino (2012).

Fazem parte do grupo de normas constitucionais: a própria Constituição Federal Brasileira, sendo formada pelo Corpo Permanente e pelo Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; as Emendas Constitucionais; e os Tratados Internacionais de Direitos Humanos que atendam ao art. 5º, § 3º da CF. As Emendas Constitucionais têm a prerrogativa de alterar

ou reformar a Constituição Federal, além de poderem dispor sobre assuntos com valor constitucional, desde que observem a não violação às cláusulas pétreas, consideradas como a base da Constituição (BITTENCOURT, CLEMENTINO, 2012).

Os outros três grupos fazem parte do nível infraconstitucional, que está em um patamar inferior às normas citadas, portanto, a normatização infraconstitucional não deve ferir o que foi estabelecido pelas normas constitucionais. Essa lógica jurídica de hierarquia deve ser mantida para o comportamento das regras supralegais, que estão acima das normas legais, e que estão acima das regras pertencentes ao plano infralegal (FERACIN).

Em 2008, devido a uma decisão do STF, o grupo das normas supralegais foi novamente posicionado na estrutura hierárquica. Os Tratados Internacionais de Direitos Humanos que não atendem ao art. 5º, § 3º da CF, mas que foram aprovados no Congresso são considerados pelo Supremo Tribunal Federal como superior às leis e inferiores ao nível constitucional. Assim, uma lei não pode alterar ou revogar o tratado, essas funções ficam limitadas às Emendas à Constituição (FAGUNDES, ASSIS, GARCIA, 2010).

No plano legal temos: Lei Complementar, cujas matérias de que pode dispor já estão previstas na Constituição; Lei Ordinária; Lei Delegada; Medida Provisória e Decreto autônomo, prerrogativas do(a) Presidente(a); Decreto Legislativo; Resolução, regulamenta matérias privativas; e Tratados Internacionais em Geral (BITTENCOURT, CLEMENTINO, 2012).

As normas infralegais buscam o esclarecimento, detalhamento e a fiel execução das normas dos demais grupos e, portanto, devem estar de acordo com o que foi estabelecido pelas normas hierarquicamente superiores. Fazem parte do grupo infralegal os demais Decretos, as Portarias, as Instruções Normativas, as sentenças, os contratos, entre outros. Os dispositivos pertencentes a esse grupo estão apoiados pelos demais grupos e, por isso, o não cumprimento do que se estabelecer dentro das normas infralegais também pode gerar sanções.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi criado pelo Decreto-lei nº 9.295/1946 no intuito de regulamentar e organizar a profissão contábil. A Lei nº 12.249/2010 acrescentou como funções do CFC a regulação dos princípios contábeis e a edição de Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. Desse modo, o CFC passa a criar normas, de natureza infralegal, que estabelecem a forma de elaboração e apresentação dos relatórios e das demonstrações contábeis.

Quanto às normas contábeis, é importante destacar também os Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis -. O CPC foi criado pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº 1.055/05, como

resultado do apoio de diversos entes privados e públicos unidos pelo interesse de discutir e unificar as normas contábeis.

Entretanto, a Constituição Federal Brasileira impede que os órgãos governamentais deleguem suas funções para outras instituições, impedindo a emissão de normas por outro ente. Portanto, para não retalhar o processo de desenvolvimento da contabilidade foi acordado que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiria, após os debates, seu Pronunciamento Técnico e as entidades públicas, como Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central (BACEN) e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP); e as privadas, como o CFC, emitiriam suas próprias resoluções alinhadas ao estabelecido nos pronunciamentos (IUDÍCIBUS, *et al.* 2010).

A criação dos títulos, registros, certificados e qualificações, outrora mencionados, corroboram para a diferenciação e categorização das diversas entidades do Terceiro Setor. Por existirem organizações atuantes nos mais diversos campos a obtenção desses dispositivos as posiciona em regimes jurídicos específicos. Desse modo, torna mais simples a visualização de quais normas devem ser observadas pela entidade ao desenvolver suas atividades. É importante lembrar que algumas normas serão aplicadas a mais de um, ou até mesmo em todos os regimes jurídicos. (VOESE; REPTCZUK, 2011).

2.3) O Contabilista no Terceiro Setor brasileiro

A Contabilidade Brasileira está passando por uma reestruturação. Essas mudanças não se devem unicamente a fatores próprios da área contábil, como por exemplo, os debates acerca da necessidade de valorização do profissional contábil, mas também a outros processos que transcendem a contabilidade. A globalização é um exemplo de fenômeno externo à contabilidade, mas que a influenciou de modo profundo ao tornar necessário que as normas contábeis passassem a se adequar aos modelos internacionais (NIYAMA, TIBÚRCIO SILVA, 2011).

A globalização refere-se ao processo mundial de integração, em larga escala, dos mercados produtores e consumidores, das culturas e dos fluxos de informações (Dicionário Priberam da Língua Portuguesa, 2012). Dentro desse processo, a ciência como um todo não poderia deixar de ser afetada, pois a troca de conhecimentos foi ampliada e facilitada pelos meios de comunicação, além do que, é de interesse da maioria das nações que ocorra o desenvolvimento nas diversas áreas do conhecimento.

Com as Ciências Contábeis o processo de desenvolvimento não poderia ser diferente. A interação entre os diversos mercados produtores e consumidores criou a necessidade de padronizar os demonstrativos das diversas entidades, pois agora os investidores não estariam mais limitados aos negócios em seu próprio país (NIYAMA, TIBÚRCIO SILVA, 2011).

Esse processo não se limita apenas ao Segundo Setor, pois as entidades sem fins lucrativos também estão interessadas em atrair o maior número possível de investidores e aumentar a chance de que recursos externos sejam direcionados para o financiamento de suas atividades. Essa realidade pode ser vista principalmente quando Organizações Não Governamentais se alinham à ONU em um cadastro acessível a todos os países interessados.

No Brasil, esses esforços para se adaptar ao mercado mundial podem ser observados na decisão da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Este comitê tem como função discutir, estudar e adaptar à realidade brasileira as normas internacionais de contabilidade (Resolução CFC 1.055/2005).

No entanto, não é apenas com o formato das demonstrações que a contabilidade deve se preocupar. A preparação de profissionais especialistas na área contábil é essencial para a categoria, pois dessa forma a seriedade e importância do trabalho do contador poderão ser visualizadas pela sociedade.

Oliveira (2007) coloca que em 1990 o crescimento econômico era a maior preocupação das entidades, em contrapartida, o contador, que à época era considerado como o profissional de controle, era visto de maneira negativa como um limitador do crescimento, e não um aliado. Desse modo, o profissional contábil perde um pouco do apreço que havia conquistado na década de 1960, quando o controle era um fator bastante valorizado para regular as entidades.

Ainda segundo Oliveira (2007), os escândalos empresariais do fim do século XX e início do século XXI prejudicaram ainda mais a imagem do profissional contábil e reforçaram a necessidade de restabelecer a credibilidade dos contadores e auditores. Algumas atitudes, como a criação da Lei Sarbanes-Oxley nos Estados Unidos, foram tomadas com o intuito de proteger a imagem do contabilista. Também houve uma revisão dos conceitos técnicos e a instituição de mais exigências, o que permitiu ao profissional da área contábil que voltasse a ganhar importância.

Contudo, ainda hoje a sociedade desconhece o papel do contador. De acordo com Dias (2003) *apud* Oliveira (2007), o contador ainda é visto simplesmente como a pessoa que sabe fazer a declaração do Imposto de Renda e com quem se gasta muito dinheiro, já que seus serviços são obrigatórios para a prestação de contas. Além disso, o contador também é visto

como o despachante que sabe abrir uma empresa e que está acostumado a pegar atalhos cuja moralidade é duvidosa.

Com isso, muitas pessoas se fecham para o conhecimento do papel que o contador desempenha. São algumas das atribuições do contador a organização e execução de serviços de contabilidade em geral, a escrituração dos livros contábeis e elaboração das demonstrações, a revisão das contas e das demonstrações, e prestar assistência aos Conselhos Fiscais das entidades (Brasil, Decreto-lei nº 1.249/1946).

Na pesquisa de Lopes *et al.* (2012) realizada com sete entidades do Terceiro Setor no estado de Pernambuco verificou que todas as organizações analisadas no estudo não fazem uso dos relatórios contábeis para a tomada de decisões. Suas demonstrações são elaboradas apenas para atender as exigências da lei, o que reforça a imagem do contador apenas como um profissional de consulta obrigatória.

Segundo Niyama e Silva (2011) a categoria contábil ainda deve vencer alguns fatores que retardam o desenvolvimento da contabilidade. Oliveira (2007) corrobora ao afirmar que:

Percebe-se que muito foi alcançado e ainda pode ser conquistado com trabalho dedicado e honesto. A profissão contábil não contou com mecanismos que permitissem uma valorização prematura, como ocorreu com outras profissões – como a advocacia e a engenharia, que desde os primórdios conferiam no Brasil status de nível superior. A profissão contábil ainda não confere *glamour* na ótica da sociedade brasileira. (...) Mas constata-se que o futuro é promissor: para tanto devem ser aparadas as arestas que ainda atrapalham a autoestima do profissional e a sua imagem na sociedade.

No processo de construção do conhecimento contábil a prática já foi o fator preponderante. As primeiras normas e regras foram elaboradas com base no que se praticava no mercado. Porém, observa-se uma mudança nessa visão com a criação dos cursos de bacharel. Esses cursos objetivam formar profissionais capazes de repensar a contabilidade e construir ferramentas eficientes para o exercício da contabilidade.

Nesse contexto, é exigido do contador uma maturidade profissional e maior preocupação no desempenho de suas funções e manutenção de seu conhecimento. O contador deve ler sobre as alterações que estão ocorrendo e participar de debates sobre as atualizações na área, de forma a entender a profundidade das mudanças que estão sendo realizadas. Miranda, Veríssimo e Miranda (2007) *apud* Chagas *et al.* (2010) afirmam que a pesquisa contábil é parte fundamental para o desenvolvimento da Ciência Contábil, além de ser uma das ferramentas que o contador possui para ampliar seu próprio conhecimento.

Cabe ressaltar que o processo de desenvolvimento científico não é simples, independente da área, é necessário o empenho e o esforço dos envolvidos. Assim, não se pode deixar que as dificuldades encontradas na elaboração de estudos voltados ao Terceiro Setor desmotivem a pesquisa no campo. (CHAGAS *et al.*, 2010).

Ainda existe enorme carência de informações sobre as entidades sem fins lucrativos. Além da falta de dados disponíveis, as pesquisas sobre o Terceiro Setor enfrentam uma dificuldade decorrente de um elemento cultural presente em grande parte das entidades desse setor. Falconer (1999, p. 132) *apud* Bettiol Junior, Varela e Martins (2007) afirma que muitas entidades do Terceiro Setor resistem em deixar transparecer suas prestações de contas. Isso se deve, segundo o autor, ao contexto repressivo em que várias das organizações foram criadas, atuando como entidades semi-clandestinas por muitos anos. Mesmo com mudanças expressivas no ambiente em que estão inseridas, ainda existe uma resistência à mudança na forma de pensar dos gestores de entidades mais antigas.

Quanto à produção acadêmica contábil voltada para o Terceiro Setor existem dois trabalhos que versam sobre a quantidade de trabalhos desenvolvidos, o de Olak, Slomski e Alves (2007) e o de Chagas, *et al.* (2010). No primeiro deles, o período analisado é de 2000 a 2006, e os autores afirmam que a produção acadêmica contábil no Terceiro Setor é insignificante e sem perspectivas de crescimento. Os dados obtidos nesse estudo mostram uma média de 5,4 trabalhos¹ por ano, sendo que o ano com maior produção foi o de 2003, com 10 (dez) trabalhos.

Em contrapartida, a segunda pesquisa obteve resultados mais promissores. No período de 2007 a 2009 a média sobe para 10,6 trabalhos por ano, sendo maior que a produção de 2003. O ano de 2009 teve 19 publicações, o maior número do novo período analisado. Os autores detectaram que em um período de sete anos – 2000 a 2006 – foram publicados 38 (trinta e oito) trabalhos e no período seguinte de três anos – 2007 a 2009 – foram publicados 32 (trinta e dois) trabalhos. Apesar de ainda ser um número pequeno de trabalhos na área, mostra que a previsão apresentada no artigo anterior foi precipitada.

Ambos os trabalhos concluem que as pesquisas acadêmicas de contabilidade nesse setor ainda não são expressivas, em termos quantitativos. Por isso, deve-se estimular a pesquisa na área, já que é um campo rico e que necessita desenvolver. Calegare e Pereira (2011) afirmam que este é um setor que poderia ser utilizado como laboratório para que os

¹ Os autores incluíram em sua análise publicações em revistas, teses, dissertações e trabalhos apresentados em congressos.

alunos de ciências contábeis possam aprender a pensar contabilidade e desenvolver soluções para o ambiente.

2.4) Contabilidade do Terceiro Setor

Para que o profissional contábil possa desempenhar seu papel da melhor forma possível, ele necessita obter dados precisos para alimentar o sistema de informações contábeis e produzir relatórios confiáveis (MACHADO, OLIVEIRA, 2009). Calegare e Pereira (2011) afirmam que se uma entidade não souber contabilizar e demonstrar de maneira adequada os serviços que presta, é como se não tivesse realizado os serviços.

O Terceiro Setor ainda tem muitos desafios a vencer como mostram Bettiol Junior, Varela e Martins (2007):

(...) a ausência de informação disponível sobre o Terceiro Setor tem feito com que haja uma grande falta de consciência a seu respeito. Isso porque ele é, sistematicamente, ignorado nas estatísticas econômicas; poucas vezes referenciado nos debates políticos e nos meios de comunicação; além de não ter ainda despertado o interesse do meio acadêmico de forma a incentivar o desenvolvimento maciço de pesquisas.

Visando a mudança desse panorama, a Fundação Getúlio Vargas criou o Centro de Estudos do Terceiro Setor (CETS) que concentra pesquisas, publicações e serviços voltados às entidades privadas sem fins lucrativos. O CETS promove cursos e seminários com a finalidade de disseminar conhecimento sobre o Terceiro Setor. Além disso, desenvolve projetos de assessoria, consultoria e treinamento para os gestores das organizações desse setor.

A administração das organizações que compõem o Terceiro Setor é caracterizada por pessoas que se sensibilizam pela causa defendida pela entidade, sendo assim, a qualificação técnica não costuma ser um pré-requisito para o exercício do cargo. Apesar da importância do envolvimento com os ideais propostos, a falta de profissionais capacitados na gestão das entidades acabam por prejudicá-las no cuidado que se deve ter com os dados utilizados para alimentar os sistemas contábeis (ALVES, *et al.*, 2012).

Lopes *et al.* (2012) constataram que ao invés de utilizar um controle contábil adequado, algumas instituições utilizam um controle pessoal. Como os responsáveis não mantinham registros sobre as transações realizadas, eles usavam a própria memória como fonte de informações contábeis. Além disso, como técnica de verificação das informações, realizavam o confronto de notas e recibos de pagamentos com o extrato bancário da

instituição. Assim, a entidade acabava por descartar os gastos assumidos que ainda não tivessem sido pagos e os recebimentos que não tivessem sido registrados na conta pelo banco. Dessa forma, a informação contábil fica distorcida, pois são realizados procedimentos contrários ao princípio da competência.

Fischer e Falconer (1998, p.12) *apud* Bettiol Junior, Varela e Martins (2007) afirmam que o Terceiro Setor precisa vencer o “desafio da eficiência”. Este setor ainda precisa se mostrar capaz e competente em um ambiente onde existem crescentes pressões pelo aperfeiçoamento do sistema de gestão, do controle institucional, da administração e do desempenho. Deve-se, portanto, alinhar a contabilidade a essa necessidade a fim de promover a continuidade da entidade.

Alves *et al.* (2012) ressaltam que:

(...) a preocupação maior das entidades está centrada nas relações entre a organização e o ambiente no qual ela está inserida, apresentando uma interdependência social e cultural. (...) Talvez, a inserção de modelos adequados a estas entidades e suas realidades, acompanhados de treinamentos para seus dirigentes possa minimizar tal contexto, inserindo maior profissionalismo a gestão das mesmas.

Os relatórios mais utilizados pelos dirigentes das entidades do Terceiro Setor são os de caráter fiscal ou gerencial (PIZA, *et al.*, 2012). Calegare e Pereira (2011) lembram que a maioria das organizações do Terceiro Setor é imune e/ou isenta de impostos, o que não quer dizer que estão desobrigadas a cumprir as obrigações acessórias inerentes aos referidos impostos.

Voese e Reptczuk (2011) e Calegare e Pereira (2011) enumeram algumas das declarações obrigatórias que as entidades do Terceiro Setor devem apresentar, sendo elas: DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica), DIRF (Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte), DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), RAIS (Relação Anual de Informações Sociais), CAGED (Cadastro Geral de Empregados e Desempregados), GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social), entre outras.

Além das obrigações acessórias a lei nº 9790/1999, também conhecida como Lei do Terceiro Setor, que rege as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, prevê a observação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, sendo obrigatória a elaboração do balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício.

No entanto, Piza *et al.* (2012) observam que no Terceiro Setor não existe um padrão de apresentação de demonstrações contábeis. Isso porque as entidades só se preocupam em elaborar aquelas que de fato são solicitadas pelos financiadores e agentes públicos. Talvez se as demonstrações contábeis obrigatórias fossem estabelecidas tendo em vista não só a tradição da cobrança, mas também a relação de custo e benefício para as organizações, mais entidades se interessariam em publicar suas demonstrações, independentemente das falhas de fiscalização. Dessa forma, os interessados em fazer análises e comparações entre as entidades teriam facilidade de acesso às informações contábeis por existir um grupo de demonstrações que de fato é publicado por todas as entidades sem fins lucrativos.

Bettiol Junior, Varela e Martins (2007) afirmam que as normas contábeis dos EUA são um bom parâmetro devido ao grau de desenvolvimento tanto da área contábil quanto do Terceiro Setor do país. Coelho (2002, p.21) *apud* Bettiol Junior *et al.* (2007) constata que a cultura política de associativismo e voluntarismo favoreceu o desenvolvimento do Terceiro Setor nos Estados Unidos, sendo a relação das entidades sem fins lucrativos americanas com as áreas governamentais orientadora dos parâmetros exigidos por agências financiadoras internacionais, como o Banco Mundial.

O objetivo principal orienta a contabilidade quanto ao que deve ser analisado, levado em consideração e evidenciado a fim de atender aos diversos usuários da informação contábil. Ainda segundo os autores Bettiol Junior, Varela e Martins (2007), o objetivo principal da contabilidade do Terceiro Setor nos EUA é a mensuração da capacidade de continuidade na prestação de serviços pela entidade. Por outro lado, no Brasil, pretende-se mensurar a variação da riqueza da entidade.

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB), órgão que regulamenta os padrões contábeis nos EUA, a fim de corrigir inconsistências nas práticas contábeis do Terceiro Setor americano, aprovou o FAS 117 que traz uma lista dos relatórios que devem ser elaborados. Consequentemente houve uma padronização das informações básicas que devem ser apresentadas aos diversos usuários da contabilidade (BETTIOL JUNIOR, VARELA, MARTINS, 2007).

Na busca por adaptações que observem as especificidades do Terceiro Setor, o CFC determinou alterações de nomenclaturas para fazer alusão a quem pertence a riqueza das instituições sem fins lucrativos. Dentre essas modificações temos a conta Capital substituída pela conta Patrimônio Social, a substituição da palavra lucro por Superávit e do termo prejuízo por Déficit. Apesar de serem mudanças sutis, elas mostram que existe preocupação

em atender as particularidades das entidades sem fins lucrativos (BETTIOL JUNIOR, VARELA, MARTINS, 2007).

Como já foi exposto, a quantidade de trabalhos acadêmicos de contabilidade no Terceiro Setor é pequena. Contudo, não se pode menosprezar os conhecimentos que eles podem agregar ao desenvolvimento desse setor.

Os temas mais recorrentes são voltados para a área gerencial da contabilidade. Eles buscam identificar quais são as ferramentas contábeis que podem ser inseridas e disseminadas entre os gestores que controlam as entidades sem fins lucrativos. Entre essas ferramentas pesquisadas estão as Demonstrações Contábeis. Os pesquisadores, como Cruz *et al.* (2010), Alves *et al.* (2012) e Piza *et al.* (2012); buscam saber como são utilizados os demonstrativos contábeis obrigatórios por lei e quais demonstrativos de fato auxiliam os usuários da informação contábil do Terceiro Setor.

Iudícibus *et al.* (2010) afirmam que não é de interesse dos contadores complicar os demonstrativos contábeis de forma que, apenas os próprios contadores às entendam. Isso tornaria o produto do profissional inútil e iria contra os propósitos da área. O objetivo da contabilidade é o de informar os interessados na entidade de modo que eles possam tomar suas próprias decisões em relação à organização. Portanto, entende-se que é importante para a Ciência Contábil, enquanto ciência e prática, o foco nos usuários da informação, para melhor atendê-los e cumprir o papel de auxílio na construção e manutenção do patrimônio.

Piza *et al.* (2012) entendem que:

De um lado, o CFC tem que defender a normatização porque esta é sua função para garantir valor às demonstrações contábeis, e por outro lado há inúmeras entidades, pessoas e recursos sendo recebidos e aplicados dentro de normas aparentemente desconectadas com a realidade das entidades sociais.

Tendo em vista esse descompasso, faz-se necessário adaptar e criar novas ferramentas apropriadas às necessidades das entidades do Terceiro Setor. As pesquisas e experimentos desenvolvidos no meio acadêmico são uma ótima fonte de informações, desde que se observem as limitações dos instrumentos de pesquisa utilizados. Essas limitações aparecem principalmente pelo tipo de pesquisa realizada no Terceiro Setor que costumam ser estudos de caso. Sendo assim, os resultados obtidos não podem ser extrapolados, o que, contudo, não significa que devem ser ignorados e desconsiderados.

Levando em consideração as limitações metodológicas, os estudos permitem identificar as irregularidade e inconsistências nos procedimentos contábeis praticados nas entidades sem fins lucrativos. Os problemas encontrados pela literatura contábil voltada para

o Terceiro Setor vão desde os registros contábeis, passando pela elaboração das demonstrações e chegando a forma de utilização das Demonstrações Contábeis.

Um estudo que traz muitas informações sobre esse setor é o de Piza, *et al.* (2012). Nele foram identificadas irregularidades e algumas curiosidades na forma de contabilização de ativos, de passivos, do patrimônio líquido, de receitas e de despesas. Eles desenvolveram um estudo de caso múltiplo com seis organizações da sociedade civil na cidade de São Paulo-SP. A amostra foi selecionada por conveniência e dividida em três faixas de receitas anuais do ano de 2009 estabelecidas pelos autores.

Como irregularidades na contabilização dos ativos, foi verificado, no referido estudo, que as entidades registravam como ativos disponíveis apenas aqueles que elas de fato têm a posse legal, sem considerar os que são emprestados para utilização pela entidade. Ou seja, apesar dela usufruir dos benefícios, não há a contabilização deles. Já os ativos imobilizados são registrados pelo valor de compra e são depreciados linearmente de acordo com os critérios da Receita Federal, sem levar em conta a depreciação conforme a utilização do bem. Além disso, muitas não registram o ativo intangível referente aos direitos de utilização de *software*, em razão deste ter sido doado pelo fabricante.

Ainda no mesmo estudo, os autores consideram imprudente o fato de nenhuma das entidades constituir provisões para causas judiciais pendentes, processo que é realizado pelas empresas do Segundo Setor. Também existe a preocupação por parte dos autores com a contabilização da mão de obra voluntária, pois a maioria das entidades sem fins lucrativos não possui um controle rigoroso desse tipo de trabalho. Consequentemente, nos casos em que não é assinado um termo de trabalho voluntário a entidade fica sujeita a responder a processos trabalhistas.

Uma curiosidade identificada pelos autores em relação à Demonstração de Déficit e Superávits é que ela fica prejudicada pela normatização que mistura diversas classificações de receitas e despesas. Existem as classificações por projeto e por natureza, além da segregação das doações e subvenções. Eles também notaram o uso parcial do regime de caixa para o controle de receitas e despesas nos fundos criados para atender projetos (PIZA *et al.*, 2012).

Outro estudo sobre registros contábeis foi realizado por Lopes, *et al.* (2012). Nesse estudo de caso múltiplo foram analisadas sete entidades do estado de Pernambuco às quais os autores tinham acesso. Dessas sete entidades, quatro exerceram suas atividades por um longo período sem nenhuma formalização, constituindo-se legalmente apenas por interesse em celebrar convênios com instituições financiadoras.

Foi encontrado nas entidades analisadas um ambiente com pouca profissionalização da mão de obra responsável pela administração. No controle de compras de material, observou-se que em algumas organizações os responsáveis não possuem a preocupação de solicitar nota fiscal ou recibo, defasando a documentação de suporte para a contabilidade. Da mesma forma, os autores reconheceram dificuldades no controle da folha de pagamentos. Ao entrevistar os responsáveis sobre pagamentos aos empregados foi alegado desconhecimento ou dificuldade de compreensão da legislação trabalhista.

Piza *et al.* (2012) alegam que por falta de recursos internos muitas entidades sem fins lucrativos não tem condições de respeitar as normas contábeis. Desse modo, para aumentar a qualidade da prestação de contas e favorecer a comparação entre o desempenho das diversas entidades, os autores sugerem que é imprescindível a normatização de uma base consistente de conceitos contábeis para serem utilizados.

Essa base de conceitos contábeis auxiliaria a elaboração das Demonstrações Contábeis, pois simplificaria a classificação das diversas atividades da entidade nas contas contábeis existentes. Machado (2011) *apud* Calegare e Pereira (2011) apresentou em sua pesquisa que:

(...) revendo os pareceres do Ministro da Previdência Social, verifica-se que de cem processos indeferidos, oitenta e dois foram por problemas contábeis (estes pareceres estão no sítio da Previdência Social), ou seja, 82% dos processos indeferidos na concessão ou renovação de seus Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social foram por contabilidades que não respeitaram os princípios contábeis, não demonstraram em suas Demonstrações do Resultado os gastos em assistência social e por notas explicativas incompletas (2011).

É possível visualizar na literatura um descontentamento da academia em relação às Demonstrações Contábeis que são exigidas das entidades sem fins lucrativos. Bettiol Junior, Barbieri e Martins (2005, p.5) *apud* Paula, Brasil e Mário (2009) concluem que a utilização da Demonstração do Resultado do Exercício dificulta o processo de transparência e prestação de contas por não refletir a realidade físico-operacional das entidades.

Já Piza, *et al.* (2012) sugerem que a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) traria mais benefícios às entidades por apresentar informações sobre a geração e distribuição da riqueza pela entidade. Os autores também se preocupam quanto ao caráter gerencial que as demonstrações deveriam possuir. Eles dão como exemplos o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Superávit ou Déficit que não dão suporte ao processo de tomada de decisão. A falta de um contador em contato direto com a entidade contribui ainda mais para o descuido com a informação contábil e a não utilização dela de maneira adequada.

Para saber como as organizações do Terceiro Setor controlam os recursos recebidos de financiadores para a execução dos projetos, Lopes *et al.* (2012) observaram o planejamento orçamentário de algumas entidades desse setor. Foi constatado que até mesmo a planilha orçamentária que a organização prepara para apresentar aos financiadores e angariar fundos não é contemplada durante o andamento do projeto.

Nessas planilhas orçamentárias as entidades fazem o planejamento de o que será executado, quanto recurso será necessário e em quanto tempo a ação será realizada. Com a aprovação do financiador, o responsável pelo projeto na entidade do Terceiro Setor apenas teria que registrar o andamento das atividades. Dessa forma, ao término do projeto, a prestação de contas já estaria pronta. Isso facilitaria a visualização do que está sendo feito e se há uma forma melhor de execução.

Na pesquisa de Lopes *et al.* (2012) todas as entidades da amostra se preocupavam com os registros contábeis somente quando lhes eram solicitados pelo financiador ou por conta do fechamento do exercício. Piza *et al.* (2012) dizem que a função das demonstrações contábeis de informar os usuários sobre o desempenho de entidades sem fins lucrativos é, aparentemente, realizada por relatórios anuais de atividades elaborados pela entidade descrevendo os projetos realizados e seu alcance.

Por não utilizarem as demonstrações para uso interno no processo de tomada de decisões, as entidades apenas preparam as que são solicitadas pelo fisco ou pelos financiadores de suas atividades. Piza *et al.* (2012) observaram que não há regularidade na disponibilização dos relatórios fiscais publicados por organizações do Terceiro Setor. Isso sugere, segundo os autores, que apesar das especificações do CFC serem as mesmas para todas as entidades, os órgãos fiscalizadores fazem exigências diferenciadas para as diversas entidades.

Araújo (2008) reforça a importância dos registros contábeis feitos de forma clara e consistente, pois dessa forma, além de cumprir com as exigências legais, a entidade estará registrando sua história. Assim, mostrará para o Estado e para a sociedade no que a renúncia fiscal e as doações foram transformadas: verdadeiros benefícios sociais.

3) PROCEDER METODOLÓGICO

Esse trabalho pode ser classificado como bibliográfico e documental. A pesquisa bibliográfica tem por objetivo colocar o pesquisador em contato com todo o material existente sobre o assunto de interesse, seja na forma escrita, oral ou visual. Já a pesquisa documental se restringe a documentos, podendo ser encontrados na forma escrita ou não (MARCONI, LAKATOS; 2010. p. 49 e 57).

Os procedimentos adotados para a elaboração desse trabalho podem ser divididos em três etapas. A primeira refere-se à pesquisa bibliográfica em revistas científicas de contabilidade, utilizando-se as expressões entidades sem fins lucrativos, Terceiro Setor e Normas Brasileiras de Contabilidade na busca por conteúdo. Além dessas revistas, foram utilizados alguns livros que tratam sobre o Terceiro Setor e sobre as normas contábeis editadas pelo CFC.

A segunda etapa é referente à pesquisa documental, que tem como fonte documentos oficiais, que resultou na escolha das três resoluções tratadas na análise. São elas: a ITG 2002 - Resolução CFC nº 1.409/2012; NBC T 10.19 - Resolução CFC nº 877/2000, e; Resolução CFC nº 837/1999.

Como o foco do trabalho é o Terceiro Setor, optou-se por excluir da análise a NBC T 10.18 – Resolução CFC nº 838/1999 –, por ela tratar das Entidades Sindicais e Associações de Classe. Como essas entidades não fazem parte do rol de organizações do Terceiro Setor, a sua abordagem desviaria do objetivo principal que é identificar e avaliar as alterações ocorridas para a contabilidade do Terceiro Setor com a aprovação da ITG 2002.

Na terceira etapa do estudo foi realizada a comparabilidade do texto de cada uma das resoluções selecionadas. Desse modo, foi possível observar o que a Interpretação Técnica Geral nº 2002 mantém ou inova em relação às outras duas normas voltadas para as entidades sem finalidade lucrativa. Diante disso, na análise comparativa foram utilizadas as seguintes classificações:

1. Igual: os textos não apresentam diferenças, ou seja, o conteúdo da NBC T foi transcrito na íntegra para a ITG 2002;
2. Semelhante: o texto da ITG 2002 apresenta o mesmo objetivo que a NBC T, contudo o texto é escrito de outra forma;

3. Incorporada: o texto da ITG 2002 incorpora a ideia principal da NBC T, mas dá outras providências, o que pode alterar de forma significativa o que se está exigindo das entidades.
4. Não há referência: quando não existe no texto da NBC T algo similar ao que consta na ITG 2002, sendo assim, representa uma inovação trazida pela interpretação. .

4) APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A Resolução CFC nº 1.409 de 21 de setembro de 2012 aprovou a ITG 2002 – Entidades sem Finalidade de Lucros –. Essa resolução revogou as principais Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas voltadas às entidades do Terceiro Setor, a saber: NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros.

A ITG 2002 está dividida em: (i) Objetivo, (ii) Alcance, (iii) Reconhecimento, (iv) Demonstrações Contábeis, (v) Contas de Compensação, e (vi) Divulgação. Para facilitar a classificação dos aspectos aqui abordados, será utilizada a mesma divisão.

Para melhor comparabilidade das informações contidas em cada uma das normas – ITG 2002 e nas NBC T's 10.4 e 10.19 – foram elaborados quadros contendo o texto da ITG 2002 e o que foi observado nos textos das NBC T's analisadas.

Durante a análise, foram levadas em consideração as igualdades, semelhanças e diferenças entre as normas, sendo que as diferenças podem ser ocasionadas tanto por uma omissão da norma anterior quanto por uma mudança nos procedimentos estabelecidos pela interpretação técnica. Assim, há casos em que a NBC T não faz referência à ideia tratada na ITG e também há casos em que a ITG 2002 incorpora os conceitos estabelecidos pela NBC T e dá outro direcionamento, complementando a ideia.

4.1) Objetivo

Apesar de as NBC Ts abordarem instituições diferentes, todas possuem o mesmo objetivo de orientar os procedimentos contábeis a serem adotados. Tendo em vista este ponto em comum, a ITG 2002 conseguiu reuni-las ao estabelecer:

(...) critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros (CFC, 2012).

4.2) Alcance

O Quadro 2 apresenta a comparabilidade em relação ao alcance da ITG 2002 e das NBC T's por ela revogadas.

Quadro 2 – Alcance da ITG 2002 em relação às NBC T's 10.4 e 10.19.

	ITG 2002	NBC T 10.4	NBC T 10.19
A	A entidade sem finalidade de lucros pode ser constituída sob a natureza jurídica de fundação de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, partido político e entidade sindical.	Incorporada	Incorporada
B	A entidade sem finalidade de lucros pode exercer atividades, tais como as de assistência social, saúde, educação, técnico-científica, esportiva, religiosa, política, cultural, beneficente, social e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes, e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.	Não faz referência	Semelhante
C	Aplicam-se à entidade sem finalidade de lucros os Princípios de Contabilidade e esta Interpretação. Aplica-se também a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas (IFRS completas) naqueles aspectos não abordados por esta Interpretação.	Incorporada	Incorporada
D	Não estão abrangidos por esta Interpretação os Conselhos Federais, Regionais e Seccionais de profissões liberais, criados por lei federal, de inscrição compulsória, para o exercício legal da profissão.	Não faz referência	Não faz referência
E	Esta Interpretação aplica-se às pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidade imune, isenta de impostos e contribuições para a seguridade social, beneficente de assistência social e atendimento aos Ministérios que, direta ou indiretamente, têm relação com entidades sem finalidade de lucros e, ainda, Receita Federal do Brasil e demais órgãos federais, estaduais e municipais.	Não faz referência	Incorporada
F	Aplica-se também à entidade sindical, seja confederação, central, federação e sindicato; a qualquer associação de classe; às outras denominações que possam ter, abrangendo tanto a patronal como a de trabalhadores.	Não faz referência	Não faz referência

Fonte: Própria, com base nas informações do CFC (2012; 1999; 2000).

A ITG 2002 é aplicada a vários tipos de entidades. Além de entidades do Terceiro Setor, constituídas sob a natureza jurídica de fundação ou associação, ela abrange organizações religiosas e sociais, partidos políticos e entidades sindicais. As NBC T's 10.4 e 10.19 tratavam separadamente dessas entidades, sendo incorporadas à ITG, conforme se observa no item “A”. Cabe ressaltar que a NBC T 10.4 trazia a figura das “fundações públicas de natureza jurídica de direito público” que não é abordada na ITG 2002.

O item “E” reúne todas as pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros. Esse item, em especial, não deixa dúvidas quanto ao enquadramento das entidades do Terceiro Setor, pois descreve os benefícios comumente usufruídos por elas e indica os órgãos aos quais elas se reportam. Este item incorporou a NBC T 10.19 que orientava as entidades, principalmente as beneficentes de assistência social, para a obtenção do Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos.

À primeira vista, o item “B” pode parecer igual na NBC T 10.19 e na ITG 2002. Contudo, o uso da palavra “pode” utilizado na interpretação muda a abrangência do que se está estabelecendo. Ao usar o termo “exercem” a NBC T 10.19 delimita quais as atividades que são realizadas pelas organizações. Enquanto isso, ao utilizar a expressão “pode exercer” a

ITG 2002 dá margem a outras possibilidades de atividades a serem praticadas. Essa ampliação na abrangência das atividades pode ser tanto positiva quanto negativa. Positiva por dar abertura a outros campos de atividades e negativa por abranger atividades que por natureza não fazem parte desse setor. Assim, a dificuldade hoje existente em legislar sobre esse grupo de entidades devido à grande variedade de atividades que ele abrange, pode se tornar ser acentuada. Apenas uma análise futura poderá confirmar se essa alteração foi positiva ou negativa.

Os itens “D” e “F” foram trazidos da NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe –. Assim, a ITG 2002 abrange as organizações que eram regidas por esse outra norma.

O item “C” além de aplicar os Princípios de Contabilidade e as Normas editadas pelo CFC, conforme constava nas NBC T’s 10.4 e 10.19, ele estabelece a utilização da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas – ou, ainda, das IFRS completas. Dessa forma, incorpora as NBC T’s e dá outras providências sobre a forma que as entidades devem se portar em relação aos aspectos não tratados pela ITG 2002.

Apesar de a NBC TG 1000 não ser um normativo criado especialmente para atender às entidades sem fins lucrativos, ela norteia os contadores na adoção de procedimentos que deverão ser realizados. A utilização dessa NBC TG serve principalmente para atender a prestação de contas com finalidades gerais e não torna a entidade sem finalidade lucrativa uma PME.

4.3) Reconhecimento

Este trecho da norma trata como determinado evento será reconhecido contabilmente. O quadro 3 mostra a comparabilidade entre o conteúdo da ITG 2002 e das NBC T's.

Quadro 3 – Reconhecimento na ITG 2002 em relação às NBC Ts 10.4 e 10.19

	ITG 2002	NBC T 10.4	NBC T 10.19
A	As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o regime contábil de competência.	Não faz referência	Incorporada
B	As doações e subvenções recebidas para custeio e investimento devem ser reconhecidas no resultado, observado o disposto na NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.	Incorporada	Incorporada
C	Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades.	Não faz referência	Semelhante
D	Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção, de contribuição para custeio e	Não faz referência	Não faz referência

	investimento, bem como de isenção e incentivo fiscal registrados no ativo, deve ser em conta específica do passivo.		
E	As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade.	Não faz referência	Semelhante
F	Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais.	Não faz referência	Não faz referência
G	A entidade sem finalidade de lucros deve constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, com base em estimativa de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.	Semelhante	Semelhante
H	O valor do superávit ou déficit deve ser incorporado ao Patrimônio Social. O superávit, ou parte de que tenha restrição para aplicação, deve ser reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido.	Não faz referência	Incorporada
I	O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços deve ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado.	Não faz referência	Não faz referência
J	Os registros contábeis devem ser segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral.	Não faz referência	Não faz referência
K	A dotação inicial disponibilizada pelo instituidor/fundador em ativo monetário ou não monetário, no caso das fundações, é considerada doação patrimonial e reconhecida em conta do patrimônio social.	Não faz referência	Não faz referência
L	O trabalho voluntário deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro.	Não faz referência	Não faz referência
M	Aplica-se aos ativos não monetários a Seção 27 da NBC TG 1000, que trata da redução ao valor recuperável de ativos e a NBC TG 01, quando aplicável.	Não faz referência	Não faz referência
N	Na adoção inicial desta Interpretação e da NBC TG 1000 ou das normas completas (IFRS completas), a entidade pode adotar os procedimentos do custo atribuído (<i>deemed cost</i>) de que trata a ITG 10.	Não faz referência	Não faz referência

Fonte: Própria, com base nas informações do CFC (2012; 1999; 2000).

O item “G” é bastante semelhante nas três normas. A ITG 2002 apenas introduziu a expressão “sobre créditos a receber”. Sendo assim, dá ênfase aos valores sobre os quais a entidade deve constituir provisão.

Os itens “C” e “E” não possuem correspondentes na NBC T 10.4. Contudo, são semelhantes a itens encontrados na NBC T 10.19, apenas são acrescentadas mais palavras, a fim de fornecer mais exemplos sobre os assuntos tratados em cada um deles.

O item “B” é classificado como uma incorporação do que era dito pelas NBC T’s. A ITG 2002 mantém o tratamento das doações, subvenções e contribuições para custeio como receita. Porém, além de incluir as doações e subvenções para investimento como receitas, ela introduz a utilização da NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais – dando novos direcionamentos e maior detalhamento quanto ao tratamento das doações, contribuições e subvenções.

Os procedimentos contábeis devem sempre observar os Princípios da Contabilidade. O item “A” refere-se à utilização do regime de competência, que está em total consonância com o Princípio da Competência mencionado na NBC T 10.19. Assim, apesar da norma 10.19 não mencionar o termo “regime de competência”, ela deixa explícito a necessidade de se cumprir o Princípio da Competência. Como a análise leva em consideração o texto das normas, não se pode dizer que foi encontrada uma relação direta entre a ITG 2002 e a NBC T 10.4. O cumprimento do regime de competência foi encontrado na NBC T 10.4 como norteador dos procedimentos que eram estabelecidos para o reconhecimento de receitas e despesas, mas em nenhum momento a NBC T determinou o cumprimento desse regime.

Quanto ao tratamento do superávit ou déficit do exercício, item “H”, a NBC T 10.19 estabelecia que deveriam ser registrados, em um primeiro momento, na conta “Superávit e Déficit do Exercício”. Após aprovação da Assembleia dos Associados, eles seriam transferidos para conta do Patrimônio Social. Em contrapartida, na ITG 2002, a figura da assembleia não é mencionada, devendo-se incorporar o superávit ou déficit diretamente no Patrimônio Social. Assim, o procedimento contábil usual não fica dependente da aprovação de uma assembleia.

Outro aspecto positivo introduzido no item “H” da interpretação técnica é a contabilização do superávit, ou parte dele, que tenha restrição para aplicação. Essa parcela do resultado deve ser reconhecida em conta específica do Patrimônio Líquido, ou seja, separada do Patrimônio Social, pois ainda existem condições a serem cumpridas para a aplicação do recurso.

Os demais itens sobre reconhecimento na ITG 2002 – “D”, “F”, “T”, “J”, “K”, “L”, “M” e “N” – não são tratados nas NBC T’s 10.4 e 10.19. O item “D” dá orientações quanto à contabilização como passivo das doações e subvenções com restrição. Esse procedimento deve ser feito desse modo, pois caso a entidade não cumpra o que foi exigido para concretizar o acordo, ela pode não receber o recurso ou ter que devolvê-lo. Assim, a entidade se resguarda ao não subestimar seus passivos e não superestimar seus ativos. O item “M” tem um cuidado de mesma natureza com os ativos ao indicar a Seção 27 da NBC TG 1000 no intuito de orientar os procedimentos de redução ao valor recuperável dos ativos da entidade.

A contabilização da mão de obra voluntária, abordada no item “L”, é uma preocupação de alguns autores como Piza *et al.* (2012). Para ele, na maioria das entidades não há um controle rigoroso desse tipo de mão de obra, pois a organização teria que fazer um controle diário, pedindo para cada colaborador assinar um termo de serviço voluntário. Esse

procedimento normalmente não é realizado, pois a entidade considera que os recursos e tempo despendido para mensurar o valor da mão de obra não valem a pena.

Em relação às normas que orientavam o Terceiro Setor, Piza *et al.* (2012) já haviam demonstrado sua preocupação com o excesso de classificações para as receitas e despesas. Os autores dizem que a mistura da classificação por projeto com a classificação por natureza acabavam por prejudicar a elaboração das demonstrações, como por exemplo, a Demonstração de Déficits e Superávits.

A ITG 2002 apresenta um cuidado inicial em relação à segregação dos registros de receitas e despesas, ao classificá-las apenas por atividades, item “C”, e por elas serem ou não referente às gratuidades, item “F”. Entretanto, a interpretação técnica passa a segregar mais as informações ao individualizá-las de acordo com o público alvo, como item “J” estabelece. A essa ação cabem dois questionamentos. O primeiro é se essa não seria uma tentativa de fazer com que as organizações não elaborem apenas as demonstrações solicitadas pelo governo e investidores, mas também para a sociedade como um todo. O segundo é se essa segregação não oneraria desnecessariamente a elaboração das Demonstrações Contábeis das organizações.

O item “T” aborda de modo superficial o reconhecimento dos benefícios concedidos a título de gratuidade. Ao implementar essa exigência, a ITG 2002 dá a entender que as entidades não registram esses benefícios de maneira correta, ou seja, sem ser pelo valor efetivamente praticado. É compreensível a preocupação com a subestimação ou superestimação dos serviços prestados e recebidos pela entidade, contudo, se existe inquietação quanto ao modo que esses benefícios estão sendo contabilizados, é preciso que a norma emitida pelo CFC explicita os procedimentos que devem ser adotados pela entidade.

É interessante destacar que alguns desses procedimentos podem ser encontrados em outros tipos de normas que não as emitidas pelo CFC. A lei 12.101/09 e o decreto nº 7.237/10 que são aplicados às entidades que desejam ou que possuem o CEBAS são exemplos normativos que podem auxiliar o contador a delimitar conceitos, de modo a facilitar a contabilização de itens característicos das entidades sem fins lucrativos. Como ainda não existe uma norma completa que contemple todos os aspectos já presentes na contabilidade dessas organizações, o contador deve utilizar todo o aparato legal que estiver disponível.

Essa superficialidade também é encontrada no item “G”, que era encontrado também nas demais normas. A ITG 2002 aborda apenas a provisão sobre créditos a receber, e fica dependente das instruções dadas pela NBC TG 1000, que, além de dispor sobre outros assuntos, trata sobre as condições gerais necessárias para se constituir provisões e como

contabilizá-las. Contudo, apesar dessa indicação da referida NBC TG, cabe a norma específica do setor dar destaque para situações que não são bem visualizadas nas entidades sem fins lucrativos. Como observado por Piza *et al.* (2012) as entidades do Terceiro Setor não costumam constituir provisões para causas judiciais pendentes. Assim, faz-se necessário um tratamento mais profundo e detalhado para essa realidade que ainda não conta com um acompanhamento regular de profissionais contadores.

Também se faz necessário normatizar procedimentos sobre outras questões específicas das entidades sem finalidade lucrativa. Entre essas questões Piza *et al.* (2012) citam: (i) a contabilização de rendimentos de aluguéis e juros, que independentemente da classificação como receita ou ativo disponível, serão aplicados nas atividades da entidade; (ii) o registro de ativos intangíveis como os *softwares* que tenham sido doados pelo fabricante.

4.4) Demonstrações Contábeis

Este segmento da norma aborda as Demonstrações Contábeis que devem ser apresentadas pelas entidades sem fins lucrativos. O quadro 4 mostra a comparabilidade entre as solicitações da ITG 2002 com as das NBC T's.

Quadro 4 – As Demonstrações Contábeis na ITG 2002 em relação às NBC Ts 10.4 e 10.19.

	ITG 2002	NBC T 10.4	NBC T 10.19
A	As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável.	Incorporada	Incorporada
B	No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período.	Semelhante	Semelhante
C	Na Demonstração do Resultado do Período, devem ser destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade.	Incorporada	Não faz referência
D	Na demonstração do Fluxo de Caixa, as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais.	Não faz referência	Não faz referência

Fonte: Própria, com base nas informações do CFC (2012; 1999; 2000).

O Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos, eram as

demonstrações exigidas pelas NBC T's 10.4 e 10.19. Excetuando-se a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a ITG 2002, como pode ser observado no item “A”, manteve os mesmos demonstrativos contábeis e acrescentou a esse rol de exigências a Demonstração do Fluxo de Caixa.

Ainda no item “A”, é exigido que as entidades observem as diretrizes da NBC TG 26 para fins de elaboração das demonstrações. Vale lembrar que as demais normas também mencionavam outras com o mesmo propósito, a saber: NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis e NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis, ambas revogadas pela Resolução CFC 1.283/2010.

O item “B” dá continuidade às substituições de nomenclatura feitas pelas NBC T's 10.4 e 10.19. A mudança do nome da conta “Capital” para “Patrimônio Social” e das palavras “lucro” e “prejuízo” por “superávit” e “déficit”, respectivamente, demonstram uma preocupação com a visualização de um sistema mais fechado, pois não há distribuição de recursos, todos os ganhos devem permanecer na entidade e ser utilizados no desenvolvimento de suas atividades.

O item “D” não era abordado nas NBC T's. Já o item “C” era abordado apenas pela NBC T 10.4 de forma muito diferente do que a ITG trouxe. Antes, havia a preocupação apenas com a segregação das despesas e receitas por tipo de atividade.

Na literatura contábil existem muitas críticas em relação à utilização da Demonstração do Resultado do Período e do Balanço Patrimonial por eles não atenderem às necessidades de informação das entidades sem fins lucrativos.

Uma das causas relacionadas à carência de informações é o fato de que os responsáveis pelas entidades não têm, necessariamente, capacitação técnica, ocupando o cargo de gestores por serem ligados à causa que a organização defende. Isso faz com que os relatórios contábeis não sejam utilizados para fins gerenciais já que, como as próprias normas contábeis dispõem, os relatórios contábeis devem ser elaborados para que pessoas com o mínimo de conhecimento contábil consigam entender o que é demonstrado. Portanto, não há interesse das entidades do Terceiro Setor em elaborar as Demonstrações Contábeis que não sejam solicitadas pelos investidores e pelos órgãos governamentais aos quais elas têm que prestar contas.

Por não estar ciente da importância dos demonstrativos contábeis, ou talvez, por não conseguir entender os benefícios que as demonstrações podem trazer para a entidade, a maioria dos responsáveis pelas organizações não veem a relação de custo e benefício que a implementação correta das normas contábeis poderia trazer ao setor como um todo. Assim, os

gestores não estão dispostos a efetuar gastos que consideram desnecessários. Esse comportamento é reforçado quando as autoridades reguladoras fazem exigências diferenciadas para as entidades, conforme constatado por Piza *et al.* (2012).

Assim, como no Primeiro Setor, que possui um enfoque diferenciado na estrutura de suas demonstrações, as entidades sem fins lucrativos deveriam poder preparar demonstrativos que fugissem da realidade já estabelecida para as entidades do Segundo Setor. Martin (2005, p.5) *apud* Paula, Brasil e Mário (2009) é um dos autores que discorda da utilização da DRE. Para ele, essa demonstração não é ideal para as entidades sem fins lucrativos por não refletir a realidade físico-operacional delas.

Contudo, o que se observou na ITG 2002 foi a continuidade do já era estabelecido anteriormente nas demais normas, acrescida da Demonstração do Fluxo de Caixa que é mencionada nos itens “A”, “B” e “D”. Cabe uma futura análise sobre os efeitos que a elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa pode ter no Terceiro Setor. Talvez essa nova exigência possa inibir a utilização do regime de caixa para a elaboração das demais demonstrações já que deixa em evidência a utilização do caixa e equivalentes de caixa.

4.5) Contas de Compensação

As contas de compensação são utilizadas para controle de transações referentes a isenções, gratuidades e outras operações que necessitem de maior evidenciação. Essas contas não eram mencionadas nas normas revogadas pela Resolução CFC nº 1.409/12. Assim, a referida resolução deu a prerrogativa às entidades sem fins lucrativos de utilizarem essa ferramenta.

4.6) Divulgação

A divulgação aqui tratada refere-se ao conteúdo das notas explicativas, tanto nas normas técnicas quanto na interpretação técnica.

Quadro 5 – Conteúdo das Notas Explicativas na ITG 2002 em relação às NBC Ts 10.4 e 10.19.

	ITG 2002	NBC T 10.4	NBC T 10.19
A	Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;	Incorporada	Não faz referência
B	Os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;	Incorporada	Igual
C	A renúncia fiscal relacionada com a atividade deve ser evidenciada nas	Não faz	Semelhante

	demonstrações contábeis como se a obrigação devida fosse;	referência	
D	As subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;	Não faz referência	Igual
E	Os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;	Não faz referência	Incorporada
F	Os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;	Não faz referência	Igual
G	Eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;	Não faz referência	Igual
H	As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;	Incorporada	Igual
I	Informações sobre os seguros contratados;	Não faz referência	Semelhante
J	A entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;	Não faz referência	Semelhante
K	Os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;	Não faz referência	Não faz referência
L	Segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;	Não faz referência	Não faz referência
M	Todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;	Não faz referência	Incorporada
N	A entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.	Não faz referência	Não faz referência

Fonte: Própria, com base nas informações do CFC (2012; 1999; 2000).

As notas explicativas não fazem parte do rol de Demonstrações Contábeis, no entanto, devem ser apresentadas em conjunto com elas. As notas explicativas têm o objetivo de dar maiores esclarecimentos sobre a entidade e as atividades desempenhadas. A NBC T 10.4 tratava das notas explicativas de modo muito superficial e abrangente, sem direcionar o que, de fato, deveria ser explicitado nelas e deixando a critério da instituição o julgamento de quais seriam os recursos relevantes a serem descritos.

Observa-se uma grande evolução quanto a esse aspecto na NBC T 10.19, que procura ser mais específica e desenvolve outros tópicos que devem constar nas notas explicativas. A ITG 2002 segue essa tendência ao tomar como base a NBC T 10.19. Esse fato pode ser observado nos itens “B”, “D”, “F”, “G” e “H”, que são iguais nessas duas normas. Além desses pontos a ITG 2002 adiciona algumas exigências e torna outras mais específicas ao detalhar o conteúdo que se pretende dar visibilidade.

Os itens “B” e “D” tratam de recursos como as subvenções e assistências governamentais. Esse tipo de recurso é controlado de forma mais direta pelos entes do

governo. Ao estabelecer pré-requisitos para o fornecimento de auxílios o governo filtra as entidades com capacidade para aplicar os recursos fornecidos nas atividades a que se propuseram. Como pré-requisito se exige a apresentação de certificados, títulos ou qualificações da entidade. Assim, os órgãos governamentais possuem dados desde o tempo de atuação da entidade, até o conteúdo do estatuto dela.

Além desse controle prévio, o governo exige a prestação de contas do montante fornecido à entidade. Assim, se a organização não seguir o cronograma e planejamento apresentado ao órgão governamental para obtenção do recurso, ela tem que devolver para os cofres públicos o valor que lhes foi fornecido para a realização da atividade. Portanto, para saber a real posição financeira da entidade, os usuários da informação contábil necessitam obter informações sobre essa limitação aos recursos que estão sendo utilizados pela organização.

A mesma lógica de prestação de contas se aplica aos recursos de aplicação restrita, tratados nos itens “E” e “F”. Esse tipo de recurso é condicionado a determinadas ações da entidade. Se as condições estabelecidas pelo doador ou fornecedor do recurso não forem atendidas, a entidade pode ter que devolver o montante ou ficar impedida de utilizá-lo. Como já foi dito, o item “F” é igual tanto na NBC T 10.19 quanto na ITG 2002. Contudo, pode-se dizer que o item “E” foi uma incorporação da antiga norma pela interpretação. Isso porque, na NBC T 10.19, apenas os fundos de aplicação restrita deveriam ser explicitados nas notas explicativas, enquanto na ITG 2002 todos os recursos de aplicação restrita devem ser descritos.

Os itens “C”, “I” e “J” são semelhantes na NBC T 10.19 e na ITG 2002. O texto do item “J” é, a primeira vista, igual nas duas normas. Contudo, existe uma diferença quanto ao alcance do que é estabelecido nessas duas normas. Enquanto na NBC T 10.19 todas as entidades educacionais estavam submetidas à exigência, na ITG 2002 apenas as entidades educacionais de ensino superior devem fazer a evidenciação da adequação da receita em relação a despesa de pessoal.

No item “I” a ITG 2002, também há semelhança significativa entre os dois textos. Porém, ao contrário do que era feito na NBC T 10.19, onde era solicitada apenas a informação sobre os tipos de seguros contratados, a interpretação técnica não especifica quais as informações que devem ser explicitadas sobre esses seguros.

Quanto ao item “C”, os textos dessas duas normas são muito diferentes, mas a essência de ambos é a mesma. A intenção desse item é mostrar os benefícios concedidos pelo Estado em razão da função social que a organização desempenha. Assim, apesar de alguns benefícios

serem frutos de leis, não exime a entidade de contabilizá-los. É necessário mostrar para os usuários da informação contábil que aqueles recursos existem e que estão sendo utilizados na prestação de serviços para a sociedade.

Apesar da intenção de destacar a renúncia fiscal da entidade, a redação do item “C”, levanta o questionamento se essa é a melhor forma de inserir essa exigência no corpo da interpretação técnica. Por serem as notas explicativas apenas um complemento das demonstrações contábeis, essa orientação sobre a elaboração das demonstrações contábeis deveria estar mais destacada. Assim, as notas apenas teriam que explicitar a forma como a renúncia fiscal foi apresentada nas demonstrações.

Os itens “A”, “B” e “H” em relação à NBC T 10.4 foram classificados como “Incorporada” por terem as ideias principais desenvolvidas no texto da ITG 2002. Como exemplo, no item “H” a NBC T 10.4 diz “os detalhes dos financiamentos à longo prazo”, já a ITG 2002 fala sobre as obrigações à longo prazo, de modo a englobar os financiamentos, mas não se limitar à eles. Além disso, a interpretação estabelece quais as informações que ela considera importantes a serem destacadas nas notas explicativas, como as taxas de juros e as garantias.

Os itens “K”, “L” e “N” são inovações da ITG 2002 tanto em relação à NBC T 10.4 quanto à NBC T 10.19. O item “M” não está presente de forma alguma na norma 10.4 e foi significativamente modificado em relação ao que era disposto na norma 10.19.

Os itens “M” e “N” incorporam nas notas explicativas uma visão estatística, dispondo as informações maneira a facilitar a visualização pelos usuários da informação contábil dos quantitativos sobre as atividades da entidade e a ação social delas. Quanto ao item “M”, a NBC T 10.19 já trazia a necessidade de evidenciação das gratuidades praticadas. A ITG 2002 inovou no modo em que essa evidenciação deve ser feita. Assim, as entidades além de apresentarem os valores dos serviços prestados, destacando os que devem ser utilizados na prestação de contas ao governo, também devem apresentar dados estatísticos sobre o número de pessoas atendidas, número de atendimentos e os percentuais em relação às demais prestações de serviços da entidade. Já o item “N” busca evidenciar a relação entre o custo dos serviços prestados e os valores reconhecidos desses serviços.

O item “K” solicita que as entidades apresentem os critérios e procedimentos contábeis para mensurar o valor da depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado. Esses possíveis procedimentos não são mencionados em outra seção da ITG 2002. Assim, esse destaque à observação da estimativa da vida útil do bem não deixa explícito a forma de realizar a estimativa. Como Piza, *et al.* (2012) afirmaram, muitas das entidades ainda utilizam

a tabela fornecida pela Receita Federal, quando poderiam realizar o cálculo com base na utilização do bem. Este seria um caso de necessidade da norma específica para as entidades sem fins lucrativos se posicionar, dando, pelo menos, maior visibilidade às opções.

A quantidade de informações requeridas pela ITG 2002 para compor as notas explicativas teve um aumento significativo em relação às cobranças feitas pelas NBC T's 10.4 e 10.19. Isso faz com que as atividades da entidade estejam mais evidenciadas. Contudo, os gestores das entidades do Terceiro Setor já costumam emitir anualmente um relatório das atividades da entidade. Seria enriquecedor para o campo de pesquisas voltadas ao Terceiro Setor, trabalhos que comparassem o formato e informações contidas nesse relatório e a atual composição das notas explicativas.

4.7) Tópicos excluídos pela ITG 2002

Alguns aspectos presentes nas NBC T's não foram abordados pela interpretação, ou seja, foram totalmente revogados. Por ter sido uma das primeiras normas voltada para as entidades sem fins lucrativos, a NBC T 10.4 tinha a necessidade de estabelecer diretrizes básicas.

São exemplos dessas diretrizes, aspectos como a obrigação de evidenciar corretamente a posição patrimonial e financeira no Balanço Patrimonial e de mostrar nas notas explicativas valores relevantes. Contudo, observa-se nessa norma o mesmo problema encontrado na ITG 2002 em relação à explicitação de como o procedimento deve ser realizado e o que de fato a norma considera como correto e relevante.

Um item presente na norma 10.4 que tentava explicar o procedimento da contabilização das receitas de doações e contribuições para custeio, foi revogado. A norma buscava estabelecer o momento correto da realização dessas receitas e o modo que elas deveriam ser apropriadas.

Foram completamente excluídos itens da NBC T 10.4 referentes à Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a alteração da nomenclatura da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, e a desobrigação das fundações de elaborarem a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Já outros itens que se referiam ao conteúdo das notas explicativas foram incorporados de alguma forma na ITG 2002. No entanto, não há como estabelecer uma relação direta entre esses itens da NBC T 10.4 e a interpretação. Como exemplo dessa situação tem-se que na

norma anterior era solicitada a evidenciação nas notas explicativas “a origem e a natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo”, enquanto na interpretação técnica há uma evidenciação focada nos usuários da informação, separando os recursos que são para prestação de contas às entidades governamentais dos demais valores.

Quanto à NBC T 10.19 apenas dois itens não foram refletidos na ITG 2002. O primeiro refere-se à definição de entidade sem fins lucrativos como àquela em que o resultado permanece na entidade, esse resultado devendo necessariamente ser denominado superávit ou déficit. O segundo item ficou totalmente obsoleto, pois dispunha sobre a observação das demais normas voltadas para as entidades sem finalidade lucrativa. A ITG além de incorporar as referidas normas, passando a reger esse grupo de entidades, revogou as NBC T's 10.4 e 10.18.

5) CONCLUSÃO

O Terceiro Setor brasileiro é constituído por um grupo de organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos e que desenvolve atividades para atender as carências da sociedade como, por exemplo, a falta de atendimento médico, de educação e de alimentação. Essas organizações vivem principalmente de recursos arrecadados, seja por auxílios de órgãos governamentais, seja por doações de outras entidades ou de pessoas físicas. Esse setor está inserido legalmente em um conjunto maior de organizações, o grupo das entidades sem fins lucrativos. Também são enquadrados nesse grupo as entidades religiosas, os partidos políticos e as demais organizações da sociedade civil que possuem objetivos diferenciados dos propostos pelas entidades do Terceiro Setor.

Esse trabalho buscou analisar o texto da Interpretação Técnica Geral nº 2002 aprovada em 2012, em relação ao texto das normas que regiam as entidades sem fins lucrativos e que foram revogadas pela interpretação, sendo elas a NBC T 10.4 e a NBC T 10.19. Essa análise também levou em consideração as observações de alguns pesquisadores da área contábil, a fim de enriquecer a discussão e demonstrar a importância dos trabalhos acadêmicos no desenvolvimento da contabilidade.

Foi encontrada na literatura uma grande preocupação dos autores com a relação de custo e benefício que as Demonstrações Contábeis possuem com o Terceiro Setor. Muitas entidades não conseguem visualizar os benefícios que podem ser trazidos com a prestação de contas feita de maneira correta, obedecendo às normas contábeis. Os custos de elaboração e o acompanhamento de um profissional capacitado são considerados altos e desnecessários, fazendo com que o produto contábil seja subutilizado pelos gestores das entidades sem fins lucrativos.

Esse, entre outros fatores como a falta de capacitação técnica dos gestores, formam uma barreira dificultando a implementação de ferramentas normativas dentro do Terceiro Setor. Assim, os responsáveis pela normatização do setor devem ficar atentos às observações feitas pelos pesquisadores a fim de alinhar o que deve ser exigido com a capacidade de atendimento às exigências, buscando um equilíbrio entre normas e realidade.

A análise do texto da Interpretação Técnica Geral nº 2002 mostrou que o foco não está em atender as especificidades do Terceiro Setor. Apesar de o meio acadêmico segregar as entidades pertencentes ao Terceiro Setor das demais entidades sem finalidade lucrativa, a nova norma não apresenta o mesmo modo de pensar a contabilidade dessas entidades. Um

reflexo disso é a abordagem das entidades sindicais e associações de classe, que antes era abordada por uma NBC T específica.

Também foi observado que não há uma contabilidade especializada nas entidades sem fins lucrativos. Ao implementar o uso da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas – o CFC consegue aproximar um pouco mais a realidade vivida pelas entidades do Terceiro Setor de uma contabilidade mais acessível e simplificada em relação às demais organizações. Contudo, ainda existem vários aspectos que são característicos do setor sem finalidade lucrativa que não são abordados nos instrumentos normativos.

A contabilidade do Terceiro Setor brasileiro ainda tem muito a evoluir. É preciso que se criem mecanismos que harmonizem as necessidades das entidades com as exigências governamentais e do mercado. Para que esse processo ocorra é importante o estudo do que já existe na área. É preciso saber se existem processos mais eficazes que os atuais a fim de desenvolver modelos próprios para a realidade vivida pelas organizações sem fins lucrativos.

Como a ITG 2002 trouxe mudanças para a contabilidade das organizações sem fins lucrativos, grupo no qual o Terceiro Setor está inserido, cabe às entidades desse setor analisarem as influências que essas alterações exercem em suas atividades. Assim, as entidades saberão quais são as melhorias que estão sendo inseridas e quais pontos ainda devem ser trabalhados para que haja uma maior consonância entre a realidade e as normas.

Por ser uma norma recente, ainda não há como saber quais os impactos que a ITG 2002 tem nas entidades do Terceiro Setor. Desse modo, propõe-se o desenvolvimento de pesquisas na área e uma futura análise dos impactos que essa norma causou na prática da contabilidade pelas entidades do Terceiro Setor.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABONG - http://abong.org.br/quem_somos.php acessado em 19/05/2013

ALVES, A. D. de Freitas; SILVA, A. P. B. da; CARMO, J. P. S. do; JUPETIPE, F. K. N.; MÁRIO, P. do Carmo. **A Utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Entidades do Terceiro Setor**. III Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis, Rio de Janeiro, out 2012.

ARAÚJO, P. C. **O Contador nas Entidades do Terceiro Setor**. *Revista Integração*, Março, Ano XI, No. 82. <http://noticiascontabeis.blogspot.com.br/2008/05/o-contador-nas-entidades-do-terceiro.html> acessado em: 26/06/2013.

ASSAF NETO, Alexandre; ARAÚJO, A. M. P. de; FREGONESI, M. S.F. do Amaral. **Gestão Baseada em Valor Aplicada ao Terceiro Setor**. *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo: USP, ed. Comemorativa, p. 105-118, set 2006.

BARBOSA, M. N. L.; OLIVEIRA, C. F. de. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica**. 5ª Ed., Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

BETTIOL JUNIOR, A.; VARELA, P. S.; MARTINS, G. de Andrade. **Implicações das Teorias do Patrimônio Líquido sobre as Informações Contábeis Divulgadas por Instituições do Terceiro Setor**. *Ref Cont*, Paraná, v. 26, n. 2, p. 57-71, mai/ago 2007.

BETTIOL JÚNIOR, Alcides; BARBIERI, Geraldo; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Formação e evidenciação do resultado de entidades do Terceiro Setor: um estudo de caso**. In: *anais do XXIX ENANPAD*, 2005, Brasília, 2005. CD-ROM.

BITTENCOURT, P. de O. S.; CLEMENTINO, J. C. **Hierarquia das Leis**. *Revista Alumni*, São Paulo, v. 2, ed. Especial, mai 2012.

CALEGARE, Leandra; PEREIRA, B. A. D. **Auxílio da contabilidade na sustentabilidade econômica e financeira das Entidades do Terceiro Setor**. *Atos do Congresso Responsabilidade e Reciprocidade*, Restinga Seca, v. 1, n. 1, p. 181-191, 2012.

CARNEIRO, A. de Freitas; OLIVEIRA, D. de Lima; TORRES, L. C. **Accountability e Prestação de Contas das Organizações do Terceiro Setor: Uma Abordagem à Relevância da Contabilidade**. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, jul/dez 2011.

CHAGAS, M. J. R.; LUZ, J. R. de Moraes; CAVALCANTE, P. R. da Nóbrega; ARAÚJO, A. O. **Publicações Acadêmicas de Pesquisas em Contabilidade sobre o Terceiro Setor no Brasil: Análise do Período de 2007 a 2009**. *REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, v. 1, n. 1, p. 1-17, mai/ago 2011.

CRUZ, Cláudia Ferreira da; SOARES JUNIOR, Roberto Pires; SILVA, Angelino Fernandes; SIQUEIRA, J. R. M. de. **Uma Análise das Prestações de Contas das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público do Estado do Rio de Janeiro**. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 12, n. 49, p. 31-41, set/dez 2010.

Dicionário Priberam -

<http://www.priberam.pt/dlpo/default.aspx?pal=globaliza%C3%A7%C3%A3o> acessado em 30/05/2013.

FAGUNDES, C. L.; ASSIS, T. L. de; GARCIA, E. M. S. **O Entendimento do STF sobre o Posicionamento Hierárquico Normativo dos Tratados Internacionais de Direitos Humanos Recepcionados pelo Brasil:** Desfiguração da Pirâmide de Kelsen. Anuário da Produção de Iniciação Científica Discente, Bauru, v. 13, n. 16, 2010.

FERACIN, V. C. K. **A Nova Pirâmide Jurídica Formada após a Decisão Proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário Nº 466.343-1/SP.** Revista Anima, Curitiba, v. 2, p. 233-252, jan/jun 2010.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. dos. **Manual de Contabilidade Societária.** São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, A. L. de Amorim; OLIVEIRA, R. C. **A Contribuição da Contabilidade para o Desenvolvimento e Sustentabilidade do Terceiro Setor.** XIII-Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e IX-Encontro Latino Americano de Pós-Graduação, São José dos campos, Universidade do Vale do Paraíba, anais, 2009.

MADEIRA, Felícia Reicher; BIANCARDI, Miriam Ribeiro. **O Desafio das Estatísticas do Terceiro Setor.** São Paulo em Perspectiva, v. 17, n. 3-4, p. 177-184, 2003.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração e análise de dados. 7ª Ed., São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia de investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2005.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, C. A. T. **Teoria da Contabilidade.** 2ª Ed., São Paulo: Atlas, 2011.

OLAK, P. A.; SLOMSKI, V.; ALVES, C. V. O. **As Publicações Acadêmicas da Pesquisa Contábil no Brasil, no Âmbito das Organizações do Terceiro Setor.** REPeC-Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 2, n. 1, p. 24-46, jan/abr 2008.

OLIVEIRA, D. de; **A Imagem do Contador no Brasil:** um Estudo Sobre sua Evolução Histórica. Revista de Controle e Administração, Rio de Janeiro, v. 3, n. 1, p. 107-126, jan/jun 2007.

ONU – Lista de ONGs por país

http://www.un.org/french/africa/osaa/ngodirectory/dest/TOC_Organization%20List.htm acessado em 01/06/2013.

ONU – Lista de novas ONGs adicionadas à sessão especial

<http://www.un.org/womenwatch/daw/followup/b5ngolist.htm> acessado em 01/06/2013.

PAULA, C. L. S. de; BRASIL, Haroldo Guimarães; MÁRIO, Poueri do Carmo. **Mensuração do Retorno Social de Organizações sem Fins Lucrativos por meio do SROI - Social**

Return On Investment. Revista de Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, v. 20, n. 3, p. 127-155, jul/set 2009.

PIZA, S. C. T.; PARISI, Cláudio; MEGLIORINI, Evandir; GALLO, Mauro Fernando. **A Aderência das Práticas Contábeis das Entidades do Terceiro Setor às Normas Brasileiras de Contabilidade:** Um Estudo Multicaso de Entidades do Município de São Paulo-SP. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v.17, p. 78-97, set/dez 2012.

SILVA, C. E. G. **Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro:** uma perspectiva histórica. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 44, n. 6, p. 1301-1325, nov/dez 2010.

SOUZA, F. J. V. de; DANTAS, E. B.; ARAÚJO, A. O.; SILVA, M. C. da. **Prestação de Contas no Terceiro Setor:** Uma Análise das Entidades Possuidoras do Título de Utilidade Pública Federal no Estado do Rio Grande do Norte. ConTexto, Porto Alegre, v. 12, n. 21, p. 105-116, jan/jun 2012.

VOESE, S. B.; REPTCZUK, R. M. **Características e Peculiaridades das Entidades do Terceiro Setor.** ConTexto, Porto Alegre, v. 11, n. 19, p. 31-42, jan/jun 2011.

Apud

ALBUQUERQUE, Lúcia Silva; CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega. **O Nível de Evidenciação das Informações Contábeis geradas pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) da Paraíba.** In: Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração ENANPAD, 31, 2007. Rio de Janeiro. *Anais.* Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. CD-ROM.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor:** um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2. ed. São Paulo: SENAC, 2002.

DIAS, Guadalupe Machado. **Representações sociais que contribuem para a construção do imaginário coletivo sobre o contador e a contabilidade: um estudo empírico.** Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 183, 2003.

FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do terceiro setor:** um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

FISCHER, Rosa Maria; FALCONER, Andrés Pablo. **Desafios da parceria governo e terceiro setor.** Revista de Administração. São Paulo, v. 33, n.1, p. 12-19, jan/mar, 1998.

MACHADO, M. R. B. **Entidades beneficentes de assistência social.** 3. ed., Curitiba, 2011.

OLAK , P. A. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais.** Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 273, 1996.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social:** aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. Brasília Jurídica, Brasília, 2003.

SOARES, E. A. Ruiz. **Entidades Benéficas de Assistência Social Educacionais:** Uma Investigação sobre a Medição de Desempenho Organizacional. Dissertação de Mestrado do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB, UFPE, UFPB, UFRN), Recife, 2006.

VILANOVA, R. C. N. **Contribuição à elaboração de um modelo de apuração de resultado aplicado às organizações do terceiro setor:** uma abordagem da gestão econômica. São Paulo, 2004. 167p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2004.

APÊNDICE 1

		ITG 2002	NBC T 10.4	NBC T 10.19
OBJETIVO	A	Esta Interpretação estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros.	10.4.1.1 – Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro contábil e de estruturação das demonstrações contábeis das Fundações. ...	10.19.1.1 – Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidade de lucros.
ALCANCE	A	A entidade sem finalidade de lucros pode ser constituída sob a natureza jurídica de fundação de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, partido político e entidade sindical.	10.4.1.1 – (...) Fundações. Estas são organizações destinadas a fins de interesse coletivo (art. 11 da Lei de Introdução ao Código Civil e art. 16 e outros do Código Civil) e podem ser “fundação pública de natureza jurídica de direito público” ou “pessoas jurídicas de direito privado”. São compostas por uma coletividade humana organizada, e, como tais, são entidades econômicas, com existência distinta de cada um dos indivíduos ou entidades que as compõem, com capacidade jurídica para exercer direitos e obrigações patrimoniais, econômicos e financeiros.	10.19.1.5 – Essas entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais e outras entidades enquadradas no conceito do item 10.19.1.4.
	B	A entidade sem finalidade de lucros pode exercer atividades, tais como as de assistência social, saúde, educação, técnico-científica, esportiva, religiosa, política, cultural, beneficente, social e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes, e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.		10.19.1.4 – As entidades sem finalidade de lucros exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes, e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária

		ITG 2002	NBC T 10.4	NBC T 10.19
ALCANCE	C	Aplicam-se à entidade sem finalidade de lucros os Princípios de Contabilidade e esta Interpretação. Aplica-se também a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas (IFRS completas) naqueles aspectos não abordados por esta Interpretação.	10.4.1.2 – Aplicam-se às Fundações os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como, com as alterações tratadas nos itens 10.4.5.1, 10.4.5.2, 10.4.6.1, 10.4.6.2 e 10.4.7.1, todas as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.	10.19.1.6 – Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.
	D	Não estão abrangidos por esta Interpretação os Conselhos Federais, Regionais e Seccionais de profissões liberais, criados por lei federal, de inscrição compulsória, para o exercício legal da profissão.		
	E	Esta Interpretação aplica-se às pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidade imune, isenta de impostos e contribuições para a seguridade social, beneficente de assistência social e atendimento aos Ministérios que, direta ou indiretamente, têm relação com entidades sem finalidade de lucros e, ainda, Receita Federal do Brasil e demais órgãos federais, estaduais e municipais.		10.19.1.2 – Destina-se, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes de assistência social (Lei Orgânica da Seguridade Social), para a emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).
	F	Esta Interpretação aplica-se também à entidade sindical, seja confederação, central, federação e sindicato; a qualquer associação de classe; às outras denominações que possam ter, abrangendo tanto a patronal como a de trabalhadores.		
RECONHECIMENTO	A	As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o regime contábil de competência.		10.19.2.1 – As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

		ITG 2002	NBC T 10.4	NBC T 10.19
RECONHECIMENTO	B	As doações e subvenções recebidas para custeio e investimento devem ser reconhecidas no resultado, observado o disposto na NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.	10.4.2.2 – As doações e contribuições para custeio são contabilizadas em conta de receita. As doações e subvenções patrimoniais são contabilizadas no patrimônio social.	10.19.2.3 – As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social. 10.19.2.4 – A receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.
	C	Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades.		10.19.2.5 – Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como comercial, industrial ou de prestação de serviços.
	D	Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção, de contribuição para custeio e investimento, bem como de isenção e incentivo fiscal registrados no ativo, deve ser em conta específica do passivo.		
	E	As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade.		10.19.2.6 – As receitas de doações, subvenções e contribuições, recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias, segregadas das demais contas da entidade.

		ITG 2002	NBC T 10.4	NBC T 10.19
RECONHECIMENTO	F	Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais.		
	G	A entidade sem finalidade de lucros deve constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, com base em estimativa de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.	10.4.2.1 – As Fundações devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas com base em estimativas de seus prováveis valores de realização e baixar os prescritos, incobráveis e anistiados.	10.19.2.2 – As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.
	H	O valor do superávit ou déficit deve ser incorporado ao Patrimônio Social. O superávit, ou parte de que tenha restrição para aplicação, deve ser reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido.		10.19.2.7 – O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício, enquanto não aprovado pela assembleia dos associados; e, após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.
	I	O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços deve ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado.		
	J	Os registros contábeis devem ser segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral.		
	K	A dotação inicial disponibilizada pelo instituidor/fundador em ativo monetário ou não monetário, no caso das fundações, é considerada doação patrimonial e reconhecida em conta do patrimônio social.		
	L	O trabalho voluntário deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro.		

		ITG 2002	NBC T 10.4	NBC T 10.19
RECONHECIMENTO	M	Aplica-se aos ativos não monetários a Seção 27 da NBC TG 1000, que trata da redução ao valor recuperável de ativos e a NBC TG 01, quando aplicável.		
	N	Na adoção inicial desta Interpretação e da NBC TG 1000 ou das normas completas (IFRS completas), a entidade pode adotar os procedimentos do custo atribuído (<i>deemed cost</i>) de que trata a ITG 10.		
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	A	As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável.	<p>10.4.3.1 – As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Fundações são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.</p> <p>10.4.8.1 – A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.</p>	10.19.3.1 – As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros, são as determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

		ITG 2002	NBC T 10.4	NBC T 10.19
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	B	No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período.	<p>10.4.4.2 – A conta <i>Capital</i> (item 3.2.2.12 I) será substituída pela conta <i>Patrimônio Social</i>, e a conta <i>Lucros</i> ou <i>Prejuízos Acumulados</i> (item 3.2.2.12 III) pela conta <i>Superávits</i> ou <i>Déficits Acumulados</i>.</p> <p>10.4.5.1 – A denominação da Demonstração do Resultado (item 3.3 da NBC T 3) é alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada substituindo a palavra resultado dos itens 3.3.2.3 d, 3.3.2.3 g e 3.3.2.3 m, pela expressão superávit ou déficit.</p>	10.19.3.2 – Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido; e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.
	C	Na Demonstração do Resultado do Período, devem ser destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade.	10.4.5.2 – A demonstração do resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas; estas, quando identificáveis, por tipo de atividade.	
	D	Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais.		
CONTAS DE COMPENSAÇÃO	A	Sem prejuízo das informações econômicas divulgadas nas demonstrações contábeis, a entidade pode controlar em conta de compensação transações referentes a isenções, gratuidades e outras informações para a melhor evidenciação contábil.		

		ITG 2002	NBC T 10.4	NBC T 10.19
DIVULGAÇÃO		As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:	10.4.9.1 – As notas explicativas devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, tais como:	10.19.3.3 – As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:
	A	contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;	a) as principais atividades desenvolvidas pela Fundação;	
	B	os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;	b) as principais práticas contábeis adotadas;	a) o resumo das principais práticas contábeis; b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
	C	a renúncia fiscal relacionada com a atividade deve ser evidenciada nas demonstrações contábeis como se a obrigação devida fosse;		c) as contribuições previdenciárias, relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
	D	as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;		d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
	E	os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;		e) os fundos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes desses fundos;
	F	os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;		f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
	G	eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;		g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possa vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;

		ITG 2002	NBC T 10.4	NBC T 10.19
DIVULGAÇÃO	H	as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;	e) os detalhes dos financiamentos a longo prazo	h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
	I	informações sobre os seguros contratados;		i) informações sobre os tipos de seguros contratados;
	J	a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;		j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação.
	K	os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;		
	L	segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;		
	M	todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;		k) as entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.
	N	a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.		
OUTROS			10.4.2.3 – As receitas de doações e contribuições para custeio são consideradas realizadas quando da emissão de nota de empenho ou da comunicação dos doadores, conforme o caso, devendo ser apropriadas, em bases mensais, de acordo com os períodos a serem beneficiados, quando estes forem identificáveis.	10.19.1.3 – As entidades sem finalidade de lucros são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro ou prejuízo é denominado, respectivamente, de superávit ou déficit.

		ITG 2002	NBC T 10.4	NBC T 10.19
OUTROS			10.4.4.1 – O Balanço Patrimonial das Fundações deve evidenciar os componentes patrimoniais que lhe são pertinentes, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação da sua posição patrimonial e financeira.	10.19.1.7 – Por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 – Fundações; e da NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe.
			10.4.6.1 – A denominação Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 3.5 da NBC T 3) é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada com a substituição da palavra <i>lucros</i> , dos itens 3.5.2.1 c, 3.5.2.1.f e 3.5.2.1.h, pela palavra <i>superávit</i> ; e a palavra <i>prejuízo</i> , do item 3.5.2.1 i, pela palavra <i>déficit</i> .	
			10.4.6.2 – As Fundações estão dispensadas da elaboração da Demonstração de <i>Lucros</i> ou <i>Prejuízos Acumulados</i> (NBC -3-4), por estar incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.	
			10.4.7.1 – Na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (item 3.6 da NBC T 3), a palavra <i>resultado</i> do item 3.6.2.1, a, é substituída pela expressão <i>superávit</i> ou <i>déficit</i> .	
			10.4.9.1 – c) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;	
			10.4.9.1 – d) a origem e a natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo;	
			10.4.9.1 – f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.	